

תקן חשבונאות מספר 19

מסים על ההכנסה

אוגוסט 2002

The Israel Accounting Standards issued by the Israel Accounting Standards Board are often based on and may include parts of the text of the International Accounting Standards published by the International Accounting Standards Board (IASB).

International Accounting Standards, Exposure Drafts, and other IASB publications are copyright of the International Accounting Standards Board, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom, Telephone: +44 (020) 7353-0565, FAX: +44 (020) 7353-0562, E-mail: publications@iasc.org.uk, Internet: <http://www.iasc.org.uk>.

All rights reserved. No part of the text of IASB's publications may be translated, reprinted or reproduced or utilized in any form either in whole or in part by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the International Accounting Standards Board.

The International Accounting Standards have been translated to Hebrew and are published by Israel Accounting Standards Board with the permission of IASB.

The approved text of the International Accounting Standards is that published by the IASB in the English language and copies may be obtained direct from IASB.



International Accounting Standards Committee ® The "Hexagon Device", "IAS", "IASB" and "International Accounting Standards" are registered Trade Marks of the International Accounting Standards Board and should not be used without the approval of the International Accounting Standards Board.

תקני חשבונאות ישראליים המתפרסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות מתבססים לעיתים או עשויים לכלול חלקים מנוסח תקני חשבונאות בינלאומיים המתפרסמים על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים.

לוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים זכויות יוצרים בתקני חשבונאות בינלאומיים, הצעות לתקני חשבונאות בינלאומיים, וחומר אחר המתפרסם על ידה. כתובתה של הוועדה: United Kingdom, London, 166 Fleet Street, EC4A 2DY. טלפון: +44 (020) 7353-0565, פקס: +44 (020) 7353-0562, דואר אלקטרוני: publications@iasc.org.uk, אינטרנט: <http://www.iasc.org.uk>.

כל הזכויות שמורות. אין לתרגם, להעתיק, לשכפל, או לעשות שימוש בחלק כלשהו של פרסומי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים, אם באמצעים אלקטרוניים או מכניים או בכל אמצעי אחר, הקיים היום, או שיהיה קיים בעתיד, לרבות צילום, הקלטה או שימוש בכל שיטת אחסון ואחזור מידע, ללא הסכמה מוקדמת בכתב מהוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים.

תרגום תקני חשבונאות בינלאומיים ופרסומם בשפה העברית בידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות נעשה בהסכמת הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים.

הנוסח המחייב של תקני חשבונאות בינלאומיים הוא זה המפורסם על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים בשפה האנגלית ואשר עותקים ממנו ניתן להשיג ישירות מהוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים.



תצורת המשושה, "IAS", "IASB", ו-"International Accounting Standards" הם סימני מסחר רשומים של הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים ואין לעשות בהם שימוש ללא אישורה.

תקן חשבונאות מספר 19

מסים על ההכנסה

אוגוסט 2002

תוכן עניינים

סעיפים	מבוא
1-4	מטרת התקן
5-11	תחולה
7-11	הגדרות
12-14	בסיס המס
15-45	הכרה בהתחייבויות מסים שוטפים ובנכסי מסים שוטפים
15-23	הכרה בהתחייבויות מסים נדחים ובנכסי מסים נדחים
19	הפרשים זמניים חייבים במס
20	צירופי עסקים
21	נכסים המוצגים בשווי הוגן
22-23	מוניטין
24-33	הכרה ראשונית בנכס או בהתחייבות
32	הפרשים זמניים הניתנים לניכוי
33	מוניטין שלילי
34-36	הכרה ראשונית בנכס או בהתחייבות
37	הפסדים לצורכי מס והטבות מס שטרם נוצלו
38-45	בחינה מחדש של נכסי מסים נדחים שלא הוכרו
46-56	השקעות בחברות מוחזקות וזכויות בעסקאות משותפות
57-68	מדידה
58-60	הכרה במסים שוטפים ומסים נדחים
61-65	דוח רווח והפסד
66-68	פריטים הנזקפים ישירות להון העצמי
	מסים נדחים הנובעים מצירוף עסקים

תוכן עניינים - המשך

סעיפים

69-78	הצגה
69-76	נכסי מסים והתחייבויות מסים
71-76	קיזוז
77-78	הוצאות מסים
78	הפרשי תרגום על התחייבויות מסים נדחים זרים או נכסי מסים נדחים זרים
79-88	גילוי
89-93	הוראות מעבר
94	תחילה
95-104	שינויים בתקני חשבונאות אחרים
	נספחים:
	א. דוגמאות להפרשים זמניים
	ב. דוגמאות לחישוב והצגה
	ג. הטיפול החשבונאי במסים על ההכנסה בגין השקעה בחברה נשלטת זרה בעקבות תיקון מספר 132 לפקודת מס הכנסה
	ד. ההבדלים בין תקן חשבונאות מספר 19, מסים על הכנסה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 12, מסים על הכנסה (2003)

תקן חשבונאות מספר 19

מסים על ההכנסה

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. אין להעתיק, לשכפל, לתרגם, להציג, לפרסם, להפיץ, להוציא לאור או לעשות שימוש מסחרי כלשהו בפרסום זה או בחלק ממנו, בכל דרך שהיא ובכל אמצעי מכני, אלקטרוני או אחר, ללא הסכמה מפורשת בכתב ומראש מאת המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

תקני חשבונאות בינלאומיים או חלקים מהם תורגמו לעברית ונכללו במסגרת תקני חשבונאות בישראל באישור הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים. הנוסח המחייב של תקני חשבונאות בישראל הוא זה המפורסם על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות בשפה העברית.

כל התייחסות לתקינה בינלאומית המובאת בגוף התקן, או בהערות השוליים לתקן, או בנספחים, אין בה כשלעצמה כדי קביעה כי אותו תקן חשבונאות בינלאומי או חלקים ממנו אומצו על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ככלל חשבונאי בישראל.

תקן זה מובא בסעיפים 1-104 ובנספחים א'-ג'. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. תקן זה יש לקרוא בהקשר למטרת התקן. תקני החשבונאות וההבהרות המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

מבוא

1. תקן זה, המבוסס על תקן חשבונאות בינלאומי מספר 12, מסים על ההכנסה (להלן, התקן הבינלאומי) קובע את הטיפול החשבונאי הנדרש (כללי הכרה, מדידה, הצגה וגילוי) לגבי מסים על ההכנסה.
2. תקן זה קובע כי מסים שוטפים בגין התקופה הנוכחית ובגין תקופות קודמות שטרם שולמו, יוכרו כהתחייבות. אם הסכום ששולם בגין התקופה הנוכחית ובגין תקופות קודמות עולה על הסכום המגיע בגין תקופות אלו, הסכום העודף יוכר כנכס.

3. תקן זה מחייב הכרה בהתחייבות מסים נדחים בגין כל ההפרשים הזמניים החייבים במס, למעט מספר מצומצם של חריגים.
4. תקן זה מחייב הכרה בהתחייבות מסים נדחים בגין הפרשים זמניים חייבים במס, הנוצרים בגין השקעות בחברות מוחזקות וזכויות בעסקאות משותפות, אלא אם כן מתקיימים שני התנאים הבאים:
- א. הישות האם, המשקיע או המשתתף יכול לשלוט בעיתוי ההיפוך של ההפרש הזמני, וכן
- ב. צפוי שההפרש הזמני לא יתהפך בעתיד הנראה לעין.
5. תקן זה קובע כי במקרים בהם מוכרת התחייבות מסים נדחים בגין דיבידנד של חברה מוחזקת, ונוצרת לחברה המוחזקת חבות מס, כגון במקרה של חברה מוחזקת, שלה מפעל מאושר במסלול הטבות חלופי, התחייבות המסים הנדחים בדוחות הכספיים של החברה המחזיקה בגין ההשקעה בחברה המוחזקת תכלול גם את המסים שישולמו על ידי החברה המוחזקת בעת חלוקת דיבידנד.
6. תקן זה מחייב הכרה בנכס מסים נדחים בגין כל ההפרשים הזמניים הניתנים לניכוי והפסדים לצורכי מס והטבות מס שטרם נוצלו, במידה שצפוי שתהיה הכנסה חייבת שכנגדה ניתן יהיה לנצל את ההפרש הזמני הניתן לניכוי או את ההפסדים לצורכי מס והטבות מס שטרם נוצלו, למעט מספר מצומצם של חריגים.
7. תקן זה דורש הכרה בהתחייבות מסים נדחים או בנכס מסים נדחים, בגין הפרשים זמניים הנוצרים כאשר המטבע המשמש כבסיס המדידה בדוחות הכספיים שונה מהמטבע שלפיו נקבעת ההכנסה החייבת או ההפסד לצורך מס (ובהתאם לכך בסיס המס של הנכסים וההתחייבויות). המסים הנדחים, הנובעים מכך, יזקפו לדוח רווח והפסד.
8. תקן זה קובע כי התחייבויות (נכס) מסים שוטפים בגין התקופה הנוכחית ותקופות קודמות ימדדו לפי הסכום שצפוי להיות משולם לרשויות המס (מוחזר מרשויות המס), תוך שימוש בשיעורי המס ובחוקי המס אשר נחקקו או אשר חקייתם הושלמה למעשה, עד לתאריך המאזן. נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים ימדדו לפי שיעורי המס הצפויים להתייחס לתקופה שבה ימומש הנכס או תסולק ההתחייבות, בהתבסס על שיעורי המס וחוקי המס אשר נחקקו או אשר חקייתם הושלמה למעשה, עד לתאריך המאזן.

9. תקן זה מחייב לבחון בכל תאריך מאזן את הערך בספרים של נכס מסים נדחים ולהפחית את הערך בספרים של נכס מסים נדחים במידה שלא צפוי שתהיה הכנסה חייבת בסכומים מספיקים שתאפשר את ניצולה המלא או החלקי של ההטבה הנובעת מנכס מסים נדחים זה. הפחתה שכזו תבוטל במידה שצפוי שתהיה הכנסה חייבת בסכומים מספיקים.
10. תקן זה קובע כי מסים שוטפים ומסים נדחים יוכרו כהכנסה או כהוצאה ויכללו ברווח או בהפסד לתקופה, אלא אם כן המס נובע מ:
- א. עסקה או אירוע אשר מוכרים, באותה תקופה או בתקופה אחרת, ישירות בהון העצמי (במקרים כאמור יזקפו המסים השוטפים והמסים הנדחים ישירות להון העצמי); או
- ב. צירוף עסקים.
11. תקן זה דורש סיווג נכסי מסים נדחים (התחייבויות מסים נדחים) כנכסים (התחייבויות) שוטפים או שאינם שוטפים בהתאם לסיווג הנכס או ההתחייבות בגינם נוצרו נכסי (התחייבויות) המסים הנדחים. אם נכס המסים הנדחים נוצר בגין הפסדים לצורכי מס והטבות מס שטרם נוצלו, יסווג נכס המסים הנדחים כנכס שוטף או שאינו שוטף בהתאם למועד הצפוי לניצול ההפסדים לצורכי מס והטבות המס שטרם נוצלו.
12. תקן זה קובע כי תוצאות המס בגין הכרה בנכס (התחייבות) מסים נדחים, הנובע מהפרשים זמניים שהתהוו לפני תחילת תקופת הדיווח בה אומץ לראשונה תקן חשבונאות זה, יכללו ברווח (הפסד) לתקופה בסעיף השפעה מצטברת לתחילת שנה של שינוי שיטה חשבונאית, למעט מספר חריגים. עם זאת, תוצאות המס בגין הכרה בנכס (התחייבות) מסים נדחים הנובע מהפרשים זמניים כאמור, אשר מתייחסים לפריטים אשר נזקפו ישירות להון העצמי, יזקפו אף הם ישירות להון העצמי.

מטרת התקן

מטרת התקן היא לקבוע את הטיפול החשבונאי במסים על ההכנסה. הנושא העיקרי בטיפול החשבונאי במסים על ההכנסה הוא הטיפול בתוצאות המס השוטפות והעתידיות של:

- א. ההשבה (הסילוק) העתידי של הערכים בספרים של הנכסים (התחייבויות) אשר מוכרים במאזן הישות, וכן
- ב. עסקאות ואירועים אחרים של התקופה הנוכחית, אשר מוכרים בדוחות הכספיים של הישות.

בהכרה חשבונאית בנכס או התחייבות טבוע העיקרון כי הישות מצפה להשיב (recover) או לסלק (settle) את הערך בספרים של הנכס או ההתחייבות. אם צפוי (Probable) שההשבה או הסילוק של אותו ערך בספרים יגרום לתשלומי מס עתידיים גבוהים (נמוכים) יותר מאשר מצב בו להשבה זו או לסילוק זה לא יהיו השלכות מס, תקן זה דורש מהישות להכיר בהתחייבות מסים נדחים (נכס מסים נדחים), למעט חריגים מסוימים.

תקן זה דורש מהישות לטפל בתוצאות המס של עסקאות ואירועים אחרים באותו אופן שבו הישות מטפלת בעסקאות ובאירועים האחרים עצמם. לפיכך, השפעות המס של עסקאות ואירועים אחרים שהוכרו בדוח רווח והפסד, יוכרו אף הן בדוח רווח והפסד. השפעות המס של עסקאות ואירועים אחרים שהוכרו ישירות בהון העצמי, יוכרו אף הן ישירות בהון העצמי. באופן דומה, ההכרה בנכסי מסים נדחים ובהתחייבויות מסים נדחים בצירוף עסקים משפיעה על סכום המוניטין או המוניטין השלילי הנובע באותו צירוף עסקים.

תקן זה עוסק גם בהכרה של נכסי מסים נדחים, הנובעים מהפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו או מהטבות לצורכי מס שטרם נוצלו, ההצגה של מסים על ההכנסה בדוחות הכספיים והגילוי הנדרש לגבי מסים על ההכנסה.

תחולה

1. תקן זה ייושם לטיפול החשבונאי במסים על ההכנסה.
2. למטרת תקן זה, מסים על ההכנסה כוללים את כל המסים המקומיים והמסים הזרים המבוססים על ההכנסה החייבת. מסים על ההכנסה, בישות המדווחת, כוללים גם מסים, כגון מס שינוכה במקור, אם הוא סופי, אשר ישולם על ידי חברה מוחזקת או עסקה משותפת בעת חלוקת רווחים לישות המדווחת, וכן מס שבת, מס על הסכום האינפלציוני החייב ומס רווח החל על מוסדות כספיים.

3. בוטל.

4. תקן זה אינו דן בשיטות הטיפול החשבונאי במענקי ממשלה (ראה גילוי דעת 35, מענק השקעה) או הטבות מס בגין השקעות. עם זאת, התקן דן בטיפול החשבונאי בהפרשים זמניים, אשר עשויים להיווצר ממענקים אלו או מהטבות מס בגין השקעות אלו.

הגדרות

5. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:
רווח חשבונאי (Accounting profit) - הרווח או ההפסד לתקופה לפני ניכוי הוצאות מס.

הכנסה חייבת (הפסד לצורך מס) (Taxable profit (tax loss)) - הרווח (הפסד) לתקופה, כפי שנקבע בהתאם לחוקים שנחקקו על ידי הרשויות המוסמכות, שלפיהם משולמים (מושבים) מסים על ההכנסה.

הוצאות מס (הכנסות מס) (Tax expense (tax income)) - הסכום המצרפי של מסים שוטפים ומסים נדחים, הנכלל ברווח או ההפסד לתקופה.

מסים שוטפים (Current tax) - סכום המסים על ההכנסה המשולם (המושב) בהתייחס להכנסה החייבת (הפסד לצורך מס) לתקופה.

התחייבויות מסים נדחים (Deferred tax liabilities) - סכומי מסים על ההכנסה לתשלום בתקופות עתידיות בגין הפרשים זמניים חייבים במס.

נכסי מסים נדחים (Deferred tax assets) - סכומי מסים על ההכנסה, אשר יושבו בתקופות הבאות בגין:

א. הפרשים זמניים הניתנים לניכוי,

ב. העברה של הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו,

ג. העברה של הטבות מס שטרם נוצלו.

הפרשים זמניים (Temporary difference) - הפרשים בין הערך בספרים של נכס או התחייבות במאזן לבין בסיס המס שלהם. הפרשים זמניים יכולים להיות:

א. הפרשים זמניים חייבים במס (Taxable temporary differences), שהם הפרשים זמניים אשר תוצאתם תהיה סכומים חייבים במס בקביעת ההכנסה החייבת (הפסד לצורך מס) בתקופות עתידיות, כאשר הערך בספרים של הנכס או ההתחייבות יושב או יסולק, או

ב. הפרשים זמניים הניתנים לניכוי (Deductible temporary differences), שהם הפרשים זמניים אשר תוצאתם תהיה סכומים הניתנים לניכוי מההכנסה החייבת (הפסד לצורך מס) בתקופות עתידיות, כאשר הערך בספרים של הנכס או התחייבות יושב או יסולק.

בסיס המס (Tax base) של נכס או התחייבות הוא הסכום המיוחס לנכס או להתחייבות לצורך מס.

6. הוצאות מס (הכנסות מס) כוללות הוצאות מסים שוטפים (הכנסות מסים שוטפים) והוצאות מסים נדחים (הכנסות מסים נדחים).

בסיס המס

7. בסיס המס של נכס הינו הסכום אשר יהיה ניתן לניכוי לצורכי מס כנגד הטבות כלכליות חייבות במס כלשהן, אשר ינבעו לישות, כאשר הישות תשיב את הערך בספרים של הנכס. אם הטבות כלכליות אלו לא יגרמו לחבות במס, בסיס המס של הנכס שווה לערכו בספרים.

דוגמאות

א. עלותה של מכונה היא 100 ש"ח. לצורכי מס, נוכח במהלך התקופה השוטפת ותקופות קודמות פחת בסך 30 והעלות הנותרת ניתנת לניכוי בתקופות עתידיות, כפחת או כניכוי בעת המימוש. הכנסה הנובעת משימוש במכונה חייבת במס, כל רווח ממימוש המכונה יהיה חייב במס וכל הפסד ממימושה יהיה ניתן לניכוי לצורכי מס. בסיס המס של המכונה הינו 70 ש"ח.

- ב. הערך בספרים של ריבית לקבל הינו 100 ש"ח. הכנסת הריבית תהיה חייבת במס על בסיס מזומן. בסיס המס של הריבית לקבל הינו אפס.
- ג. הערך בספרים של יתרות לקוחות הינו 100 ש"ח. ההכנסה נכללה כבר במסגרת ההכנסה החייבת (ההפסד לצורך מס). בסיס המס של יתרות הלקוחות הינו 100 ש"ח.
- ד. הערך בספרים של דיבידנדים לקבל מחברה בת הינו 100 ש"ח. הדיבידנדים אינם חייבים במס. למעשה, הערך בספרים של הנכס ניתן לניכוי בשלמותו כנגד ההטבות הכלכליות. בהתאם, בסיס המס של הדיבידנדים לקבל הינו 100 ש"ח.¹
- ה. הערך בספרים של הלוואה לקבל הינו 100 ש"ח. לפירעון ההלוואה לא יהיו תוצאות מס. בסיס המס של ההלוואה הינו 100 ש"ח.
- ו. הערך בספרים של השקעה בחברה מושקעת, המוצגת לפי העלות הוא 1,000 ש"ח. חלק החברה המשקיעה ברווחי החברה המושקעת, בסך 500 ש"ח, מחויב במס על בסיס מצטבר (כגון חברה נשלטת זרה). בסיס המס של ההשקעה בחברה המושקעת הוא 1,500 ש"ח.

8. בסיס המס של התחייבות הינו הערך בספרים, בניכוי כל סכום, המתייחס להתחייבות זו, אשר יהיה ניתן לניכוי לצורכי מס בתקופות עתידיות. במקרה של הכנסה שהתקבלה מראש, בסיס המס של התחייבות שנוצרה הינו ערכה בספרים, בניכוי כל סכום של הכנסה זו, אשר לא יהיה חייב במס בתקופות עתידיות.

דוגמאות

- א. ההתחייבויות השוטפות כוללות הוצאות שנצברו, אשר ערכן בספרים הינו 100 ש"ח. ההוצאה תוכר לצורכי מס על בסיס מזומן. בסיס המס של ההוצאות שנצברו הינו אפס.
- ב. ההתחייבויות השוטפות כוללות הכנסת ריבית שהתקבלה מראש, אשר ערכה בספרים הינו 100 ש"ח. הכנסת הריבית חויבה במס על בסיס מזומן. בסיס המס של הריבית שהתקבלה מראש הינו אפס.

¹ בהתאם לניתוח זה, לא קיים הפרש זמני חייב במס. לחלופין, ניתן לומר כי בסיס המס של הדיבידנדים לקבל הוא אפס ושיעור מס של אפס רלוונטי להפרש הזמני החייב במס בסך 100 ש"ח. בהתאם לשני הניתוחים, אין התחייבות מס נדחה.

דוגמאות (המשך)

- ג. ההתחייבויות השוטפות כוללות הוצאות שנצברו, אשר ערכן בספרים הינו 100 ש"ח. ההוצאה הותרה כבר בניכוי לצורכי מס. בסיס המס של ההוצאות שנצברו הינו 100 ש"ח.
- ד. ההתחייבויות השוטפות כוללות קנסות שנצברו, אשר ערכם בספרים הינו 100 ש"ח. הקנסות אינם ניתנים לניכוי לצורכי מס. בסיס המס של הקנסות שנצברו הינו 100 ש"ח.²
- ה. הערך בספרים של הלוואה העומדת לפירעון, הינו 100 ש"ח. לפירעון ההלוואה לא יהיו תוצאות מס כלשהן. בסיס המס של ההלוואה הינו 100 ש"ח.

9. לפריטים מסוימים יש בסיס מס, אך הם אינם מוכרים כנכסים או כהתחייבויות במאזן. לדוגמא, עלויות מחקר מוכרות כהוצאה בקביעת הרווח החשבונאי בתקופה בה הן נגרמו, אך יתכן כי לא יותרו בניכוי לצורך קביעת ההכנסה החייבת (הפסד לצורך מס) עד לתקופה מאוחרת יותר. ההבדל בין בסיס המס של עלויות המחקר, שהינו הסכום שרשויות המס יתירו בניכוי בתקופות עתידיות, לבין הערך בספרים, שהינו אפס, הינו הפרש זמני שבגיניו יש ליצור נכס מסים נדחים.

10. כאשר בסיס המס של נכס או התחייבות אינו ברור, ניתן להיעזר בעיקרון היסודי שעליו מבוסס תקן זה: שעל ישות, למעט חריגים מסוימים, להכיר בהתחייבות (נכס) מסים נדחים כאשר ההשבה או הסילוק של הערך בספרים של נכס או התחייבות יגרום לתשלומי מס עתידיים גבוהים (נמוכים) יותר מאשר מצב בו להשבה זו או לסילוק זה לא יהיו תוצאות מס כלשהן. דוגמא ג' לאחר סעיף 52 מדגימה נסיבות בהן ניתן להיעזר בעיקרון יסודי זה, לדוגמא, כאשר בסיס המס של הנכס או התחייבות תלוי באופן ההשבה או הסילוק הצפוי.

11. בדוחות כספיים מאוחדים, ההפרשים הזמניים נקבעים על ידי השוואת הערכים בספרים של הנכסים וההתחייבויות בדוחות

² בהתאם לניתוח זה, לא קיים הפרש זמני הניתן לניכוי. לחלופין, ניתן לומר כי בסיס המס של הקנסות שנצברו הוא אפס ושיעור מס של אפס רלוונטי להפרש הזמני הניתן לניכוי בסך 100 ש"ח. בהתאם לשני הניתוחים, אין נכס מס נדחה.

הכספיים המאוחדים עם בסיס המס המתאים. בתחומי שיפוט בהם מגישים דוח מס על בסיס מאוחד, בסיס המס נקבע תוך התייחסות לדוח המס המאוחד. בתחומי שיפוט אחרים, בסיס המס נקבע בהתייחס לדוח המס של כל ישות בקבוצה.

הכרה בהתחייבויות מסים שוטפים ובנכסי מסים שוטפים

12. **מסים שוטפים בגין התקופה הנוכחית ובגין תקופות קודמות שטרם שולמו, יוכרו כהתחייבות. אם הסכום ששולם בגין התקופה הנוכחית ובגין תקופות קודמות עולה על הסכום המגיע בגין תקופות אלו, הסכום העודף יוכר כנכס.**

13. **ההטבה המתייחסת להפסד לצורך מס, אשר ניתן להעברה אחורה, על מנת להשיב את המסים השוטפים של תקופה קודמת, תוכר כנכס.**

14. **בתחומי שיפוט מסוימים הפסד לצורך מס מנוצל להשבת מס שוטף בגין תקופה קודמת. במקרים אלה הישות מכירה בהטבה כנכס בתקופה בה נוצר ההפסד לצורך מס, כיוון שצפוי שההטבה תזרום לישות וניתן לאמוד את ההטבה באופן מהימן.**

הכרה בהתחייבויות מסים נדחים ובנכסי מסים נדחים

הפרשים זמניים חייבים במס

15. **יש להכיר בהתחייבות מסים נדחים בגין כל הפרשים הזמניים החייבים במס, למעט:**

א. **הפרש זמני הנוצר בעת ההכרה הראשונית במוניטין, או**

ב. **הפרש זמני הנוצר בעת ההכרה הראשונית בנכס או בהתחייבות בעסקה אשר:**

1. **אינה צירוף עסקים, וכן**

2. **במועד ההכרה הראשונית אין השפעה על הרווח החשבונאי או על ההכנסה החייבת (הפסד לצורך מס).**

עם זאת, התחייבות מסים נדחים בגין הפרשים זמניים החייבים במס, הקשורים לחברות מוחזקות וזכויות בעסקאות משותפות, תוכר בהתאם לסעיף 39.

16. בהכרה חשבונאית בנכס טבוע העיקרון כי הערך בספרים של הנכס הינו בר-השבה באמצעות הטבות כלכליות שיזרמו לישות בתקופות עתידיות. כאשר הערך בספרים של הנכס גבוה מבסיס המס שלו, סכום ההטבות הכלכליות החייבות במס יהיה גבוה מהסכום שיותר בניכוי לצורך מס. הפרש זה הינו הפרש זמני חייב במס וההתחייבות לשלם מסים על הכנסה בתקופות עתידיות מהווה התחייבות מסים נדחים. כאשר הישות משיבה את הערך בספרים של הנכס, ההפרש הזמני החייב במס יתהפך ולישות תהיה הכנסה חייבת. לפיכך, צפוי שהטבות כלכליות יזרמו מהישות באמצעות תשלומי מסים. לכן, תקן זה דורש הכרה של כל התחייבויות מסים נדחים, למעט בנסיבות מסוימות המתוארות בסעיפים 15 ו-39.

דוגמא

ערכו בספרים של נכס, שעלותו 150 ש"ח, הוא 100 ש"ח. הפחת הנצבר לצורכי מס הוא 90 ש"ח ושיעור המס הוא 25%.

בסיס המס של הנכס הוא 60 ש"ח (עלות של 150 ש"ח בניכוי פחת נצבר לצורכי מס בסך 90 ש"ח). על מנת להשיב את הערך בספרים בסך 100 ש"ח, על הישות להרוויח הכנסה חייבת בסך 100 ש"ח, אך היא תהיה רשאית לנכות פחת לצורכי מס בסך 60 ש"ח בלבד. בהתאם לכך, הישות תשלם מסים על ההכנסה בסך 10 ש"ח (40 ש"ח לפי שיעור מס של 25%) בעת השבת ערכו בספרים של הנכס. ההפרש בין הערך בספרים של 100 ש"ח ובסיס המס שהינו 60 ש"ח, הינו הפרש זמני חייב במס בסך 40 ש"ח. כתוצאה מכך, הישות מכירה בהתחייבות מסים נדחים של 10 ש"ח (40 ש"ח לפי שיעור מס של 25%), המייצגת את המסים על ההכנסה שתשלם הישות בעת השבת ערכו בספרים של הנכס.

17. הפרשים זמניים מסוימים נוצרים כאשר הכנסה או הוצאה נכללת ברווח החשבונאי בתקופה אחת, אך נכללת בהכנסה החייבת בתקופה אחרת. הפרשים זמניים אלו מתוארים, לעיתים, כהפרשי עיתוי. להלן דוגמאות להפרשים זמניים מסוג זה, אשר מהווים הפרשים זמניים חייבים במס ולפיכך נוצרות בגינם התחייבויות מסים נדחים:

- א. הכנסות ריבית נכללות ברווח החשבונאי על בסיס צבירה, אך בחלק מתחומי השיפוט יכללו בהכנסה החייבת בעת גבייתן במזומן. בסיס המס של הכנסות לקבל כלשהן, שהוכרו במאזן ביחס להכנסות אלו הוא אפס מאחר והכנסות אלו אינן משפיעות על ההכנסה החייבת עד לגבייתן במזומן.
- ב. הוצאות הפחת, המשמשות לקביעת ההכנסה החייבת (הפסד לצורך מס) עשויות להיות שונות מהוצאות הפחת, אשר משמשות לקביעת הרווח החשבונאי. ההפרש הזמני הינו ההפרש בין הערך בספרים של הנכס לבין בסיס המס שלו. בסיס המס של נכס הינו עלותו המקורית בניכוי כל ההפחות בגינו שהותרו על ידי רשויות המס בקביעת ההכנסה החייבת לתקופה הנוכחית ולתקופות קודמות. הפרש זמני חייב במס נוצר כאשר הפחת הוא לצורך מס ויש ליצור בגינו התחייבות מסים נדחים, (כאשר הפחת לצורך מס הוא איטי יותר מהפחת החשבונאי נוצר הפרש זמני הניתן לניכוי ותוצאתו היא נכס מסים נדחים). וכן,
- ג. בקביעת הרווח החשבונאי ניתן, לעיתים, בהתאם לכללי חשבונאות מסוימים להוון עלויות פיתוח ולהפחיתן לאורך תקופות עתידיות, אך בקביעת ההכנסה החייבת עלויות אלו עשויות להיות מותרות בניכוי בתקופה בה הן נגרמו. בסיס המס של עלויות הפיתוח הינו אפס, כיוון שהן כבר נוכו מההכנסה החייבת. ההפרש הזמני הינו ההפרש שבין הערך בספרים של עלויות הפיתוח לבין בסיס המס שלהן, שהינו אפס.
18. הפרשים זמניים יכולים להיווצר גם כאשר:
- א. עלות הרכישה בצירוף עסקים מוקצית על ידי הכרה בנכסים המזוהים שנרכשו ובהתחייבויות המזוהות שניטלו בהתאם לשווים ההוגן, אך לא מתבצעת התאמה מקבילה לצורכי מס (ראה סעיף 19),
- ב. נכסים משוערכים ולא מתבצעת התאמה מקבילה לצורכי מס (ראה סעיף 20),³

³ אין בהוראות תקן זה משום קביעת עמדה לגבי ביצוע הערכות מחדש.

- ג. מוניטין או מוניטין שלילי נוצר בצירוף עסקים (ראה סעיף 21 וסעיף 32),^א
- ד. בסיס המס של נכס או התחייבות בעת ההכרה הראשונית שונה מהערך בספרים הראשוני, לדוגמא כאשר הישות מקבלת הטבות ממענקי ממשלה שאינם חייבים במס, המתייחסים לנכסים (ראה סעיף 22 וסעיף 33),
- ה. הערך בספרים של השקעות בחברות מוחזקות, או זכויות בעסקאות משותפות הופך לשונה מבסיס המס של ההשקעה או הזכויות (ראה סעיפים 45 - 38), או
- ו. המטבע המשמש כבסיס המדידה בדוחות הכספיים שונה מהמטבע שלפיו נקבעת ההכנסה החייבת או ההפסד לצורך מס (ראה סעיף 18א).
- 18א. יש להכיר בהתחייבות מסים נדחים או בנכס מסים נדחים בגין הפרשים זמניים, הנוצרים כאשר המטבע המשמש כבסיס המדידה בדוחות הכספיים שונה מהמטבע שלפיו נקבעת ההכנסה החייבת או ההפסד לצורך מס (ובהתאם לכך בסיס המס של הנכסים וההתחייבויות). המסים הנדחים, הנובעים מכך, יזקפו לדוח רווח והפסד.⁴**
- 18ב. במקרים מסוימים, מטבע המדידה של הישות עשוי להיות שונה מהמטבע לפיו נקבעת ההכנסה החייבת או ההפסד לצורך מס של הישות (ראה תקן חשבונאות מספר 13, השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ). כאשר ההכנסה החייבת או ההפסד לצורך מס של הישות (ובהתאם לכך בסיס המס של הנכסים הלא כספיים וההתחייבויות הלא כספיות) נקבע במטבע אחר, שינויים בשער החליפין גורמים ליצירת הפרשים זמניים שתוצאתם היא הכרה בהתחייבות מסים נדחים או (בכפוף לסעיף 24) בנכס מסים נדחים. המסים הנדחים, הנובעים מכך, יזקפו לדוח רווח והפסד (ראה סעיף 58).

^א תוקן ע"י סעיף 33(א) לתקן חשבונאות (ת"ח) מס' 20 (מתוקן) בתחילה מ-1.1.2006.

⁴ שקל מותאם ושקל מדווח מהווים בסיסי מדידה שונים.

צירופי עסקים

19. עלות הרכישה בצירופי עסקים מוקצית על ידי הכרה בנכסים המזוהים שנרכשו ובהתחייבויות המזוהות שניטלו בהתאם לשוויים ההוגן במועד הרכישה. הפרשים זמניים נוצרים כאשר בסיס המס של הנכסים המזוהים שנרכשו והתחייבויות המזוהות שניטלו אינו מושפע מצירוף העסקים או מושפע באופן שונה. לדוגמא, כאשר הערך בספרים של נכס גדל לשווי ההוגן, אך בסיס המס של הנכס נותר בהתאם לעלות הנכס לבעלים הקודמים, נוצר הפרש זמני החייב במס שתוצאתו היא התחייבות מסים נדחים. התחייבות המסים הנדחים משפיעה על המוניטין (ראה סעיף 66).

נכסים המוצגים בשווי הוגן

20. תקני חשבונאות בינלאומיים מסוימים דורשים או מתירים להציג נכסים מסוימים בשווי הוגן או להעריכם מחדש. בחלק מתחומי שיפוט, הערכה מחדש או הצגה מחדש של נכס לשווי הוגן משפיעה על ההכנסה החייבת (הפסד לצורך מס) לתקופה הנוכחית. כתוצאה מכך, בסיס המס של הנכס מותאם ולא נוצר הפרש זמני. בתחומי שיפוט אחרים, ההערכה מחדש או ההצגה מחדש של נכס אינה משפיעה על ההכנסה החייבת בתקופה בה בוצעה ההערכה מחדש או ההצגה מחדש, ולפיכך בסיס המס של הנכס אינו מותאם. אף על פי כן, התוצאה של ההשבה העתידית של הערך בספרים תהיה זרימת הטבות כלכליות חייבות במס לישות והסכום שיותר בניכוי לצורכי מס יהיה שונה מסכום הטבות כלכליות אלו. ההפרש בין הערך בספרים של נכס שהוערך מחדש לבין בסיס המס שלו הינו הפרש זמני המחייב יצירת התחייבות מסים נדחים או נכס מסים נדחים, גם כאשר²:

- א. הישות אינה מתכוונת לממש את הנכס. במקרים אלו, הערך בספרים של הנכס שהוערך מחדש יושב באמצעות השימוש בנכס אשר יפיק הכנסה חייבת שתעלה על הוצאות הפחת אשר יותרו לצורך מס בתקופות עתידיות, או
- ב. מס בגין רווחי הון ידחה אם התמורה ממימוש הנכס מושקעת בנכסים דומים. במקרים אלו, תשלום המס ידחה עד המימוש או השימוש בנכסים הדומים.

² תוקן ע"י סעיף 88(א) לתקן חשבונאות (ת"ח) מס' 27 בתחילה מ-2007.1.1.

מוניטין

21. מוניטין שנוצר ברכישה בצירוף עסקים נמדד כעודף עלות הרכישה על חלק הרוכש בשווי ההוגן נטו של הנכסים המזוהים, ההתחייבויות המזוהות וההתחייבויות התלויות של הנרכש, אשר הובאו בחשבון לצורך קביעת מחיר הרכישה. רשויות מס רבות אינן מתירות הפחתות של הערך בספרים של המוניטין כהוצאה בעת קביעת ההכנסה החייבת. מעבר לכך, בתחומי שיפוט אלו, לעיתים קרובות, עלות המוניטין אינה מותרת בניכוי גם כאשר חברת הבת מממשת את העסק אליו מיוחס המוניטין. בתחומי שיפוט אלו, בסיס המס של המוניטין הינו אפס. כל הפרש בין הערך בספרים של המוניטין לבין בסיס המס שלו (אפס), הינו הפרש זמני חייב במס. עם זאת, תקן זה אינו מתיר הכרה בהתחייבות מסים נדחים, כיוון שהמוניטין נמדד כשייר וההכרה בהתחייבות מסים נדחים תגדיל את ערך המוניטין בספרים.

21א. הטיפול בקיטון בתקופות מאוחרות יותר של הפרש זמני חייב במס, בגינו לא הוכרה התחייבות מסים נדחים, כאמור לעיל, יהיה בהתאם לטיפול במוניטין המקורי בעת ההכרה הראשונית ולפיכך אין להכיר בגינו במסים נדחים. לדוגמא, אם עלות המוניטין שנרכש בצירוף עסקים היא 100 ש"ח, אך בסיס המס שלו הוא אפס, סעיף 15(א) אוסר על הישות להכיר בהתחייבות מסים נדחים. אם בתקופות מאוחרות יותר, הישות מכירה בהפסד מירידת ערך של 20 ש"ח בגין מוניטין זה, שכום ההפרש הזמני החייב במס קטן מ- 100 ש"ח ל- 80 ש"ח, וכתוצאה מכך קטנה גם התחייבות המסים הנדחים שלא הוכרה. ההתייחסות לירידה זו בערך של התחייבות המסים הנדחים שלא הוכרה תהיה כנובעת מההכרה הראשונית של המוניטין ולפיכך חל איסור על הכרה בה בהתאם לסעיף 15(א).

21ב. עם זאת, התחייבויות מסים נדחים בגין הפרשים זמניים חייבים במס המתייחסים למוניטין יוכרו כל עוד אינן נובעות מההכרה הראשונית במוניטין. לדוגמא, אם עלות המוניטין שנרכש בצירוף עסקים היא 100 ש"ח. עלות המוניטין מותרת בניכוי לצרכי מס בשיעור של 20% לשנה החל משנת הרכישה. בשנת הרכישה, בסיס המס של המוניטין הוא 100 ש"ח בהכרה הראשונית ו- 80 ש"ח בסוף שנת הרכישה. אם הערך בספרים של המוניטין בסוף השנה הראשונה נותר ללא שינוי (100 ש"ח), נוצר בסוף השנה הפרש זמני חייב במס של 20 ש"ח. כיוון שההפרש הזמני החייב במס אינו מתייחס להכרה הראשונית, התחייבות המסים הנדחים תוכר.

הכרה ראשונית בנכס או בהתחייבות

22. הפרש זמני יכול להיווצר בהכרה ראשונית בנכס או בהתחייבות, לדוגמא, כאשר חלק או מלוא עלות הנכס לא יותר בניכוי לצורכי מס. הטיפול החשבונאי בהפרש זמני זה תלוי באופי העסקה שהובילה להכרה הראשונית בנכס:
- א. בצירוף עסקים, הישות מכירה בכל התחייבות מסים נדחים או נכס מסים נדחים והדבר משפיע על סכום המוניטין או המוניטין השלילי (ראה סעיף 19),
- ב. אם העסקה משפיעה על הרווח החשבונאי או על ההכנסה החייבת, הישות מכירה בכל התחייבות מסים נדחים או בנכס מסים נדחים וכתוצאה מכך בהוצאות מסים נדחים או בהכנסות מסים נדחים בדוח רווח והפסד (ראה סעיף 59),
- ג. אם מדובר בעסקה שאינה צירוף עסקים ואשר אינה משפיעה על הרווח החשבונאי או על ההכנסה החייבת הישות הייתה מכירה, לולא ההחרגות בסעיפים 15 ו-24, בהתחייבות מסים נדחים או בנכס מסים נדחים ומתאימה את הערך בספרים של הנכס או התחייבות בסכום זהה. תקן זה אינו מתיר לישות להכיר בהתחייבות מסים נדחים או בנכס מסים נדחים במועד ההכרה הראשונית או לאחר מכן (ראה דוגמא להלן). מעבר לכך, הישות לא תכיר בשינויים שיחולו לאחר מכן בהתחייבות מסים נדחים שלא הוכרה או בנכס מסים נדחים שלא הוכר גם בעת הפחתת הנכס.

דוגמא הממחישה את סעיף 22 (ג)

בכוונת הישות להשתמש בנכס שעלותו 1,000 ש"ח על פני אורך החיים השימושיים שלו שהינו חמש שנים ולאחר מכן לממש אותו בערך שייר של אפס. שיעור המס הינו 40%. הפחתת הנכס אינה מוכרת לצורכי מס. בעת המימוש, רווח הון לא יהיה חייב במס והפסד הון לא יהיה ניתן לניכוי לצורכי מס.

בעת השבת הערך בספרים של הנכס, תרוויח הישות הכנסה חייבת בסך 1,000 ש"ח ותשלם מס בסך 400 ש"ח. הישות לא תכיר בהתחייבות מסים נדחים בסך 400 ש"ח, משום שהתחייבות זו נבעה מההכרה הראשונית בנכס.

בשנה שלאחר מכן, הערך בספרים של הנכס הינו 800 ש"ח. אם הישות תרוויח הכנסה חייבת בסך של 800 ש"ח, יהיה עליה לשלם מס בסך 320 ש"ח. הישות לא תכיר בהתחייבות מסים נדחים בסך 320 ש"ח, משום שהתחייבות זו נבעה מההכרה הראשונית בנכס.

23. בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 32, מכשירים פיננסיים: גילוי והצגה⁵, המנפיק של מכשיר פיננסי מורכב (לדוגמא, אג"ח להמרה) מסווג את מרכיב ההתחייבות של המכשיר כהתחייבות ואת המרכיב ההוני כהון. בתחומי שיפוט מסוימים, בסיס המס של מרכיב ההתחייבות במועד ההכרה הראשונית זהה לסכום הראשוני בספרים של שני המרכיבים - מרכיב ההתחייבות והמרכיב ההוני. ההפרש הזמני החייב במס נובע מהכרה ראשונית במרכיב ההוני בנפרד ממרכיב ההתחייבות ואינו נובע מהכרה ראשונית בנכס או בהתחייבות. לפיכך, החריג המתואר בסעיף 15 (ב) אינו ישים במקרה זה. כתוצאה מכך, הישות תכיר בהתחייבות מסים נדחים. בהתאם לסעיף 61, המסים הנדחים יזקפו ישירות לערך בספרים של המרכיב ההוני. בהתאם לסעיף 58, שינויים בתקופות הבאות בהתחייבות מסים נדחים יוכרו בדוח רווח והפסד כהוצאות מסים נדחים (הכנסות)³.

⁵ טרם אומץ ע"י המוסד לתקינה בעת פרסום תקן זה. הערת השוויים בוטלה ע"י סעיף 112(ב) לתקן חשבונאות (ת"ח) מס' 22 בתחילה מ-1.1.2006.
³ תוקן ע"י סעיף 112(א) לתקן חשבונאות (ת"ח) מס' 22 בתחילה מ-1.1.2006.

הפרשים זמניים הניתנים לניכוי

24. יש להכיר בנכס מסים נדחים בגין כל ההפרשים הזמניים הניתנים לניכוי, עד לסכום שצפוי שתהיה הכנסה חייבת שכנגדה ניתן יהיה לנצל את ההפרש הזמני הניתן לניכוי, למעט:

א. הפרש זמני בגין מוניטין שלילי המטופל כהכנסה נדחית בהתאם לגילוי דעת 57, דינים וחשבונות כספיים מאוחדים, או⁷

ב. הפרש זמני הנוצר בעת ההכרה הראשונית בנכס או בהתחייבות בעסקה אשר:

1. אינה צירוף עסקים, וכן

2. במועד ההכרה הראשונית אין השפעה על הרווח החשבונאי או על ההכנסה החייבת (הפסד לצורך מס).

נכס מסים נדחים בגין הפרשים זמניים הניתנים לניכוי, הקשורים לחברות מוחזקות וזכויות בעסקאות משותפות, יוכר בהתאם לסעיף 44.

25. בהכרה החשבונאית בהתחייבות טבוע העיקרון כי הערך בספרים יסולק בתקופות עתידיות באמצעות זרימה של משאבים, הכוללים הטבות כלכליות, מהישות החוצה. כאשר זורמים משאבים מהישות, חלק או מלוא סכומם ניתן יהיה לניכוי בעת קביעת ההכנסה החייבת בתקופות מאוחרות יותר מהתקופה בה הוכרה ההתחייבות. במקרים אלו, קיים הפרש זמני בין הערך בספרים של ההתחייבות לבין בסיס המס שלה. בהתאם לכך, נוצר נכס מסים נדחים, המתייחס למסים על ההכנסה, אשר יושבו בתקופות עתידיות, כאשר חלק זה של ההתחייבות יותר בניכוי בעת קביעת ההכנסה החייבת. באופן דומה, אם הערך בספרים של נכס נמוך מבסיס המס שלו, ההפרש מחייב יצירת נכס מסים נדחים, המתייחס למסים על ההכנסה, אשר יושבו בתקופות עתידיות.

⁷ בוטל ע"י סעיף 33(ב) לתקן חשבונאות (ת"ח) מס' 20 (מתוקן) בתחילה ת"ת-2006.1.1.

דוגמא

הישות מכירה בהתחייבות של 100 ש"ח בגין עלויות אחריות מוצר. העלויות בגין אחריות מוצר לא ניתנות לניכוי לצורכי מס עד לתשלומם על ידי הישות. שיעור המס הינו 25%.

בסיס המס של ההתחייבות הינו אפס (ערך בספרים של 100 ש"ח, בניכוי הסכום שיותר בניכוי לצורכי מס בגין התחייבות זו בתקופות עתידיות). בעת סילוק ההתחייבות על פי ערכה בספרים, הישות תקטין את ההכנסה החייבת העתידית בסכום של 100 ש"ח, וכתוצאה מכך, תקטין את תשלומי המס העתידיים שלו בסכום של 25 ש"ח (100 ש"ח לפי שיעור מס של 25%). ההפרש בין הערך בספרים של 100 ש"ח ובסיס המס, שהינו אפס, הינו הפרש זמני הניתן לניכוי בסך 100 ש"ח. לפיכך, הישות מכירה בנכס מסים נדחים בסך 25 ש"ח (100 ש"ח לפי שיעור מס של 25%), בתנאי שצפוי שהישות תרוויח בתקופות עתידיות הכנסה חייבת בסכום מספיק, על מנת לנצל את ההפחתה בתשלומי המס.

26. להלן דוגמאות להפרשים זמניים הניתנים לניכוי, שבגינם נוצרים נכסי מסים נדחים:

א. עלויות הטבה עקב פרישה ניתנות לניכוי בקביעת הרווח החשבונאי בתקופת מתן השירות על ידי העובד, אך מותרות בניכוי לצורך קביעת ההכנסה החייבת בעת תשלום לקרן על ידי הישות או בעת תשלום הטבות הפרישה לעובד על ידי הישות. קיים הפרש זמני בין הערך בספרים של ההתחייבות לבין בסיס המס שלה. בסיס המס של ההתחייבות הוא, בדרך כלל, אפס. בגין הפרש זמני הניתן לניכוי מסוג זה, יש ליצור נכס מסים נדחים, כיוון שההטבות הכלכליות יזרמו לישות בצורה של הקטנת ההכנסה החייבת בעת התשלום לקרן או תשלום הטבות הפרישה לעובד,

ב. עלויות מחקר מוכרות כהוצאה בקביעת הרווח החשבונאי בתקופה בה הן נגרמו, אך ייתכן כי לא יותרו בניכוי בקביעת ההכנסה החייבת (הפסד לצורך מס) עד לתקופה מאוחרת יותר. ההפרש בין בסיס המס של עלויות מחקר, המהווה את הסכום שרשויות המס יתירו בניכוי בתקופות עתידיות, לבין הערך בספרים, שהינו אפס, הינו הפרש זמני הניתן לניכוי שבגיננו יש ליצור נכס מסים נדחים,

- ג. עלות הרכישה בצירוף עסקים מוקצית לנכסים המזוהים שנרכשו ולהתחייבויות המזוהות שניטלו בהתייחס לשוויים ההוגן במועד הרכישה. כאשר מוכרת התחייבות במועד הרכישה, אך העלויות המתייחסות אינן מותרות בניכוי בקביעת ההכנסה החייבת עד לתקופה מאוחרת יותר, נוצר הפרש זמני הניתן לניכוי שבגינו יש ליצור נכס מסים נדחים. כמו כן, יש ליצור נכס מסים נדחים כאשר השווי ההוגן של נכס מזוהה שנרכש נמוך מבסיס המס שלו. בשני המקרים האלו, יצירת נכס מסים נדחים משפיעה על המוניטין (ראה סעיף 66), וכן
- ד. נכסים מסוימים יכולים להיות מוצגים בשוויים ההוגן או שניתן להעריכם מחדש, ללא התאמה מקבילה לצורכי מס (ראה סעיף 20). כאשר בסיס המס של נכס עולה על ערכו בספרים נוצר הפרש זמני ניתן לניכוי.
27. ההיפוך של הפרשים זמניים הניתנים לניכוי מתבטא בניכויים בקביעת ההכנסה החייבת בתקופות עתידיות. עם זאת, ההטבות הכלכליות בדרך של הפחתת תשלומי המס יזרמו לישות רק אם תהיה לישות הכנסה חייבת בסכומים מספיקים שכנגדה ניתן יהיה לקזז את הניכויים. לכן, הישות מכירה בנכסי מסים נדחים רק כאשר צפוי שתהיה הכנסה חייבת שכנגדה ניתן יהיה לנצל את ההפרשים הזמניים הניתנים לניכוי.
28. יהא זה צפוי שתהיה הכנסה חייבת שכנגדה ניתן יהיה לנצל הפרש זמני הניתן לניכוי, כאשר ישנם מספיק הפרשים זמניים חייבים במס, המתייחסים לאותה רשות מס ולאותה ישות חייבת במס, ואשר צפויים להתהפך:
- א. לא לפני התקופה בה צפוי היפוך הפרש הזמני הניתן לניכוי, או
- ב. בתקופות אליהן ניתן להעביר קדימה או אחורה הפסד לצורך מס, הנובע מנכס המסים הנדחים.
- בנסיבות אלה, נכס המסים הנדחים מוכר בתקופה בה נוצרים ההפרשים הזמניים הניתנים לניכוי.
29. כאשר לישות אין מספיק הפרשים זמניים חייבים במס המתייחסים לאותה רשות מס, נכס המסים הנדחים יוכר רק עד לסכום בו:

- א. צפוי שלישות תהיה הכנסה חייבת כלפי אותה רשות מס, בסכום שיספיק לניצול נכס המסים הנדחים בתקופות בהן צפוי היפוך הפרשים הזמניים שיצרו אותו (או בתקופות בהן ניתן יהיה לנצל הפסדים לצורכי מס שיצרו את נכס המסים הנדחים). בהערכת ההכנסה החייבת כאמור לעיל, אין להביא בחשבון הפרשים זמניים הניתנים לניכוי בעתיד, שיווצרו באותן תקופות, הואיל ואותם הפרשים זמניים יביאו ליצירת נכס מסים נדחים חדש, שעל מנת לנצלו צריכה להיות הכנסה חייבת עתידית נוספת, או
- ב. קיימות בידי הישות אפשרויות לתכנון מס, אשר ייצרו הכנסה חייבת בתקופות המתאימות.

דוגמא

ישות בוחנת יצירת נכס מסים נדחים בגין הפרשים זמניים הניתנים לניכוי או בגין הפסדים לצורכי מס והטבות מס שטרם נוצלו בסך 1,000 ש"ח. להערכת ההנהלה תחזית ההכנסה החייבת לשנה הבאה הינה כדלקמן:

<u>ש"ח</u>	
200	רווח חשבונאי לפני מסים על ההכנסה
	הוצאות פיצויים (המהוות הפרש זמני הניתן
	לניכוי)
<u>600</u>	
<u>800</u>	הכנסה חייבת

בהתאם לסעיף 29, בתחזית ההכנסה החייבת לא יובאו בחשבון סכומים חייבים במס הנובעים מהפרשים זמניים הניתנים לניכוי, אשר צפויים להיווצר בתקופות עתידיות (הוצאות הפיצויים בשנה הבאה). לפיכך, לצורך הערכה אם קיימת הכנסה חייבת בסכומים מספיקים על מנת להכיר בנכס מסים נדחים, על הישות להתייחס להכנסה חייבת בסכום של 200 ש"ח בלבד. התייחסות להכנסה חייבת של 800 ש"ח תביא ליצירת נכס מסים נדחים, אשר יהיה כפוף כשלעצמו לקיומה של הכנסה חייבת בעתיד.

30. אפשרויות לתכנון מס הן פעולות אשר הישות תבצע במטרה ליצור או להגדיל את ההכנסה החייבת בתקופה מסוימת לפני פקיעת תוקפו של הפסד מועבר לצורך מס או הטבת מס מועברת. לדוגמא, בחלק מתחומי השיפוט, ניתן ליצור או להגדיל את ההכנסה החייבת על ידי:

- א. בחירת מועד החיוב במס על הכנסות ריבית, בסיס מזומן או בסיס צבירה.
- ב. דחיית הדרישה לניכויים מסוימים מההכנסה החייבת.
- ג. מכירה, ולעתים חכירה חוזרת, של נכסים שערכם עלה, אך בסיס המס שלהם לא הותאם על מנת לשקף עליית ערך זו, וכן
- ד. מכירת נכסים המניבים הכנסה שאינה חייבת במס (לדוגמא, בחלק מתחומי השיפוט, אגרות חוב ממשלתיות) במטרה לרכוש השקעה אחרת המניבה הכנסה שחייבת במס.

כאשר האפשרויות לתכנון מס מקדימות הכנסה חייבת מתקופה מאוחרת לתקופה מוקדמת יותר, הניצול של ההפסד המועבר לצורך מס או ההטבה המועברת לצורך מס עדיין תלוי בקיומה של הכנסה חייבת עתידית ממקורות שאינם הפרשים זמניים שיווצרו בעתיד.

31. כאשר לישות היסטוריה של הפסדים בתקופות האחרונות, עליה לשקול את ההנחיות בסעיפים 35 ו-36.

מוניטין שלילי

32. תקן זה אינו מתיר הכרה בנכס מסים נדחים, הנובע מהפרשים זמניים הניתנים לניכוי, הקשורים למוניטין שלילי המטופל כהכנסה נדחית בהתאם לגילוי דעת 57, דינים וחשבונות כספיים מאוחדים, כיוון שמוניטין שלילי הוא שייר וההכרה בנכס מסים נדחים תגדיל את הערך בספרים של המוניטין השלילי.⁷

הכרה ראשונית בנכס או בהתחייבות

33. מקרה אחד בו היה עשוי להיווצר נכס מסים נדחים בעת ההכרה הראשונית בנכס הוא כאשר מענק ממשלתי שאינו חייב במס המתייחס לנכס, מנוכה מהערך בספרים של הנכס בעת קבלתו, בהתאם לגילוי דעת 35, הטיפול החשבונאי במענק השקעות, אך לצורכי מס אינו מנוכה מהסכום בר ההפחתה של הנכס (במילים אחרות, בסיס המס שלו). הערך בספרים של הנכס נמוך מבסיס

⁷ בוטל ע"י סעיף 33(ב) לתקן חשבונאות (ת"ח) מס' 20 (מתוקן) בתחילה ת"ת-2006.1.1.

המס שלו ולפיכך נוצר הפרש זמני הניתן לניכוי. במקרים אחרים, ניתן להציג מענקי ממשלה גם כהכנסה נדחית. במקרה כזה ההפרש בין ההכנסה הנדחית ובסיס המס שלה, שהוא אפס, הינו הפרש זמני הניתן לניכוי. ללא קשר לשיטת ההצגה שהישות מאמצת, הישות אינה מכירה בנכס מסים נדחים כתוצאה מכך, מהסיבה שפורטה בסעיף 22.

הפסדים לצורכי מס והטבות מס שטרם נוצלו

34. יש להכיר בנכס מסים נדחים בגין הפסדים מועברים לצורכי מס והטבות מס מועברות, שטרם נוצלו, במידה שצפוי שתהיה הכנסה חייבת עתידית שכנגדה ניתן יהיה לנצלם.

35. הקריטריונים להכרה בנכסי מסים נדחים בגין הפסדים מועברים לצורכי מס והטבות מס מועברות, שטרם נוצלו, זהים לקריטריונים להכרה בנכסי מסים נדחים בגין הפרשים זמניים הניתנים לניכוי. עם זאת, קיומם של הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו מהווה ראייה חזקה כי יתכן ולא תהיה הכנסה חייבת עתידית. לפיכך, כאשר לישות יש היסטוריה של הפסדים בתקופות האחרונות, הישות מכירה בנכס מסים נדחים הנובע מהפסדים לצורכי מס והטבות מס, שטרם נוצלו, רק במידה שישנם מספיק הפרשים זמניים החייבים במס או שישנן ראיות משכנעות אחרות שתהיה הכנסה חייבת בסכומים מספיקים שכנגדה תוכל הישות לנצל את הפסדים לצורכי מס ואת הטבות המס שטרם נוצלו. בנסיבות אלו, סעיף 82 דורש גילוי לסכום נכס המסים הנדחים ולאופי הראיות שתמכו בהכרה בנכס.

36. על הישות לשקול את הקריטריונים הבאים בהערכת סבירות קיומה של הכנסה חייבת בעתיד שכנגדה ניתן יהיה לנצל הפסדים לצורכי מס והטבות מס, שטרם נוצלו:

א. האם לישות יש סכומים מספיקים של הפרשים זמניים חייבים במס, המתייחסים לאותה רשות מס ולאותה ישות חייבת במס, שתוצאתם תהיה סכומים חייבים במס שכנגדם ניתן יהיה לנצל את הפסדים לצורכי מס והטבות המס, שטרם נוצלו, בטרם יפקעו.

ב. האם צפוי שלישות תהיה הכנסה חייבת לפני שהפסדים לצורכי מס והטבות המס, שטרם נוצלו, יפקעו.

- ג. האם ההפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו נוצרו מסיבות מזוהות אשר אינן צפויות לחזור על עצמן, וכן
- ד. האם קיימות לישות אפשרויות לתכנון מס (ראה סעיף 30) שיצרו הכנסה חייבת בתקופה שבה ניתן לנצל את ההפסדים לצורכי מס או את הטבות המס, שטרם נוצלו.

במידה שלא צפוי שתהיה הכנסה חייבת שכנגדה ניתן יהיה לנצל את ההפסדים לצורכי מס או את הטבות המס, שטרם נוצלו, לא יוכר נכס מסים נדחים.

בחינה מחדש של נכסי מסים נדחים שלא הוכרו

37. בכל תאריך מאזן, הישות בוחנת מחדש את נכסי המסים הנדחים שלא הוכרו. הישות מכירה בנכס מסים נדחים, שלא הוכר בעבר, במידה שהפך להיות צפוי כי הכנסה חייבת עתידית תאפשר השבה של נכס המסים הנדחים. לדוגמא, שיפור בתנאי המסחר עשוי להפוך לצפוי יותר את האפשרות שהישות תוכל להפיק הכנסה חייבת בעתיד בסכומים מספיקים על מנת שנכס המסים הנדחים יעמוד בקריטריון ההכרה שנקבע בסעיפים 24 או 34. דוגמא נוספת היא כאשר הישות בוחנת מחדש נכסי מסים נדחים במועד בו מתבצע צירוף עסקים או לאחרי (ראה סעיפים 67 ו-68).

השקעות בחברות מוחזקות וזכויות בעסקאות משותפות

38. הפרשים זמניים נוצרים כאשר הערך בספרים של השקעות בחברות מוחזקות וזכויות בעסקאות משותפות (משמע, החלק של הישות האם או חלקו של המשקיע בנכסים נטו של החברה המוחזקת, או חברה מושקעת, לרבות הערך בספרים של המוניטין) הופך לשונה מבסיס המס (בדרך כלל עלות) של ההשקעה או הזכויות. הפרשים אלו יכולים לנבוע מנסיבות שונות, כגון:
- א. קיומם של רווחים לא מחולקים של חברות מוחזקות, ועסקאות משותפות,
- ב. שינויים בשערי החליפין כאשר הישות האם וחברת הבת שלה ממוקמות במדינות שונות, וכן
- ג. הפחתת הערך בספרים של השקעה בחברה מוחזקת, שאינה חברה בת, לסכום בר-ההשבה.

39. על הישות להכיר בהתחייבות מסים נדחים בגין כל ההפרשים הזמניים החייבים במס המתייחסים להשקעות בחברות מוחזקות, וזכויות בעסקאות משותפות, אלא אם כן מתקיימים שני התנאים הבאים:

א. הישות האם, המשקיע בחברה מוחזקת, שאינה חברה בת או המשתתף יכול לשלוט בעיתוי ההיפוך של הפרש הזמני, וכן

ב. צפוי שהפרש הזמני לא יתהפך בעתיד הנראה לעין.

40. לאור העובדה שהישות האם שולטת במדיניות חלוקת הדיבידנד של החברה הבת שלה, הרי שהישות האם שולטת בעיתוי ההיפוך של הפרשים הזמניים המיוחסים להשקעה זו (לרבות הפרשים זמניים הנובעים לא רק מרווחים בלתי מחולקים, אלא גם מהפרשי תרגום ממטבע חוץ). יתרה מכך, לעתים קרובות, לא יהיה זה מעשי לקבוע את סכום המסים על ההכנסה שישולם כאשר הפרש הזמני יתהפך. לפיכך, כאשר הישות האם קבעה שרווחים אלו לא יחולקו בעתיד הנראה לעין, הישות האם לא תכיר בהתחייבות מסים נדחים.

41. הישות מציגה במטבע המדידה שלה נכסים לא כספיים והתחייבויות לא כספיות של פעילות חוץ, המהווה חלק אינטגרלי מפעילויות הישות (ראה תקן חשבונאות מספר 13, השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ). כאשר ההכנסה החייבת או ההפסד לצורך מס של פעילות החוץ (ובהתאם לכך בסיס המס של הנכסים הלא כספיים והתחייבויות הלא כספיות) נקבע במטבע חוץ, שינויים בשער החליפין גורמים ליצירת הפרשים זמניים. מאחר והפרשים זמניים אלו מתייחסים לנכסים ולהתחייבויות של פעילות החוץ ולא להשקעה של הישות המדווחת בפעילות זו, הישות המדווחת מכירה בהתחייבות מסים נדחים או (בכפוף לסעיף 24) בנכס מסים נדחים. המסים הנדחים, הנובעים מכך, יזקפו לדוח רווח והפסד (ראה סעיף 58).

42. משקיע בחברה מוחזקת, שאינה חברה בת, אינו שולט בחברה המוחזקת ובדרך כלל אינו בעמדה לקבוע את מדיניות הדיבידנד של חברה זו. לפיכך, בהעדר הסכם, הדורש שרווחי החברה המוחזקת, שאינה חברה בת, לא יחולקו בעתיד הנראה לעין, המשקיע מכיר בהתחייבות מסים נדחים, הנובעת מהפרשים זמניים חייבים במס, המתייחסים להשקעה בחברה המוחזקת, שאינה בת. בחלק מהמקרים, המשקיע אינו מסוגל לקבוע את

סכום המס שישולם בעת השבת עלות ההשקעה בחברה המוחזקת, שאינה בת, אך יכול לקבוע שסכום זה יהיה שווה או יעלה על סכום מינימלי מסוים. במקרים אלו, תימדד התחייבות המסים הנדחים בגובה אותו סכום מינימלי.

42.א. במקרים בהם מוכרת התחייבות מסים נדחים בגין דיבידנד של חברה מוחזקת, ונוצרת לחברה המוחזקת חבות מס, כגון במקרה של חברה מוחזקת, שלה מפעל מאושר במסלול הטבות חלופי, התחייבות המסים הנדחים בדוחות הכספיים של החברה המחזיקה בגין ההשקעה בחברה המוחזקת תכלול גם את המסים שישולמו על ידי החברה המוחזקת בעת חלוקת דיבידנד.

43. ההסכם בין המשתתפים בעסקה משותפת דן, בדרך כלל, בחלוקת הרווחים וקובע אם החלטות בנושאים מסוג זה דורשות את הסכמת כל המשתתפים או רוב מסוים של משתתפים. כאשר המשתתף יכול לשלוט על חלוקת הרווחים וצפוי כי הרווחים לא יחולקו בעתיד הנראה לעין, הרי שאין להכיר בהתחייבות מסים נדחים.

44. על הישות להכיר בנכס מסים נדחים בגין כל הפרשים הזמניים הניתנים לניכוי, הנובעים מהשקעות בחברות מוחזקות, וזכויות בעסקאות משותפות אם ורק אם צפוי כי:

א. הפרש הזמני יתהפך בעתיד הנראה לעין, וכן

ב. לישות תהיה הכנסה חייבת שכנגדה ניתן יהיה לנצל את הפרש הזמני.

45. בהחלטה אם להכיר בנכס מסים נדחים בגין הפרשים זמניים הניתנים לניכוי המתייחסים להשקעות בחברות מוחזקות, וזכויות בעסקאות משותפות על הישות לשקול את ההנחיות שנקבעו בסעיפים 28-31.

מדידה

46. התחייבויות (נכסי) מסים שוטפים בגין התקופה הנוכחית ותקופות קודמות ימדדו לפי הסכום שצפוי להיות משולם לרשויות המס (מושב מרשויות המס), תוך שימוש בשיעורי המס ובחוקי המס אשר נחקקו או אשר חקיקתם הושלמה למעשה, עד לתאריך המאזן.

47. נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים ימדדו לפי שיעורי המס הצפויים להתייחס לתקופה שבה ימומש הנכס או תסולק ההתחייבות, בהתבסס על שיעורי המס וחוקי המס אשר נחקקו או אשר חקיקתם הושלמה למעשה, עד לתאריך המאזן.
48. בוטל.
49. כאשר קיימים שיעורי מס שונים למדרגות שונות של הכנסה חייבת, נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים ימדדו לפי שיעורי המס הממוצעים הצפויים לחול על ההכנסה החייבת של התקופות שבהן צפויים ההפרשים הזמניים להתהפך.
50. תוצאות המסים השוטפים והמסים הנדחים של שינוי במעמד המס של ישות הנובע, בין היתר, משינוי בהרכב בעלי מניותיה יכללו ברווח (הפסד) לתקופה, אלא אם כן תוצאות אלו מתייחסות לעסקאות ואירועים, שנזקפו או יזקפו להון העצמי באותה תקופה או בתקופה אחרת. תוצאות המס, המתייחסות לעסקאות ואירועים, שנזקפו או יזקפו להון העצמי באותה תקופה או בתקופה אחרת, יזקפו ישירות להון העצמי.
51. מדידת התחייבויות מסים נדחים ונכסי מסים נדחים צריכה לשקף את תוצאות המס שינבעו מהאופן שבו הישות מצפה, בתאריך המאזן, להשיב או לסלק את הערך בספרים של נכסיה והתחייבויותיה.
52. בחלק מתחומי השיפוט, האופן שבו ישות משיבה (מסלקת) את הערך בספרים של נכס (התחייבות) עלול להשפיע על אחד או שני הפריטים הבאים:
- א. שיעור המס החל, כאשר הישות משיבה (מסלקת) את הערך בספרים של הנכס (התחייבות), וכן
- ב. בסיס המס של הנכס (התחייבות).
- במקרים אלו, הישות מודדת את התחייבויות המסים הנדחים ואת נכסי המסים הנדחים לפי שיעור המס ובסיס המס, בהתאם לאופן הצפוי של הסילוק או ההשבה.

דוגמא א'

ערכו של נכס בספרים הוא 100 ש"ח ובסיס המס שלו הוא 60 ש"ח. שיעור המס החל בעת מכירת הנכס הוא 20% ושיעור המס החל על כל הכנסה אחרת מהנכס הוא 30%.

הישות תכיר בהתחייבות מסים נדחים בסך 8 ש"ח (40 ש"ח לפי שיעור מס של 20%), אם היא מתכוונת למכור את הנכס ללא שימוש נוסף, ובהתחייבות מסים נדחים בסך 12 ש"ח (40 ש"ח לפי שיעור מס של 30%) אם בכוונתה להחזיק בנכס ולהשיב את ערכו בספרים על ידי שימוש בו.

דוגמא ב'

נכס שעלותו היא 100 ש"ח וערכו בספרים הוא 80 ש"ח, הוערך מחדש לסך של 150 ש"ח. לא בוצעה התאמה מקבילה לצורכי מס. הפחת שנצבר לצורכי מס הוא 30 ש"ח ושיעור המס הוא 30%. אם הנכס נמכר במחיר הגבוה מעלותו, הפחת הנצבר לצורכי מס בסך 30 ש"ח ייכלל בהכנסה החייבת, אך עודף התמורה על העלות לא יחויב במס.

בסיס המס של הנכס הוא 70 ש"ח וקיים הפרש זמני חייב במס בסך 80 ש"ח. אם בכוונת הישות להשיב את הערך בספרים של הנכס על ידי שימוש בו, על הישות להפיק הכנסה חייבת בסך 150 ש"ח, אך באפשרותה יהיה לנכות רק הוצאת פחת של 70 ש"ח. בהתאם לכך, קיימת התחייבות מס נדחים בסך 24 ש"ח (80 ש"ח לפי שיעור מס של 30%). אם בכוונת הישות להשיב את הערך בספרים באמצעות מכירה מיידית של הנכס תמורת 150 ש"ח, תחושב התחייבות המסים הנדחים כדלקמן:

התחייבות מסים נדחים	שיעור מס	הפרש זמני חייב במס	
9	30%	30	פחת שנצבר לצורכי מס
			עודף התמורה על העלות
0	אפס	50	
9		80	סך הכל

(הערה: בהתאם לסעיף 61, המסים הנדחים הנוספים, הנובעים מההערכה מחדש, יזקפו ישירות להון העצמי)

דוגמא ג'

בדוגמא זו העובדות זהות לעובדות בדוגמא ב', למעט העובדה שבעת מכירת הנכס במחיר העולה על עלותו, ייכלל הפחת שנצבר לצורכי מס במסגרת ההכנסה החייבת (לפי שיעור מס של 30%) והתמורה מהמכירה תחויב במס בשיעור של 40%, לאחר ניכוי עלות מתואמת לאינפלציה בסך 110 ש"ח.

אם בכוונת הישות להשיב את הערך בספרים של הנכס על ידי שימוש בו, על הישות להפיק הכנסה חייבת בסך 150 ש"ח, אך באפשרותה יהיה לנכות רק הוצאת פחת של 70 ש"ח. בהתאם לכך, בסיס המס הינו 70 ש"ח, קיים הפרש זמני בסך 80 ש"ח החייב במס, וקיימת התחייבות מסים נדחים בסך 24 ש"ח (80 לפי שיעור של 30%), כמתואר בדוגמא ב'.

אם בכוונת הישות להשיב את הערך בספרים באמצעות מכירה מיידיית של הנכס בתמורה של 150 ש"ח, תהיה הישות רשאית לנכות את העלות המותאמת בסך 110 ש"ח. התמורה נטו בסך 40 ש"ח תחויב במס בשיעור של 40%. בנוסף, הפחת הנצבר לצורכי מס בסך 30 ש"ח ייכלל בהכנסה החייבת, ויחויב במס לפי שיעור מס של 30%. בהתאם לכך, בסיס המס הינו 80 ש"ח (110 ש"ח פחות 30 ש"ח), קיים הפרש זמני חייב במס בסך 70 ש"ח, וקיימת התחייבות מסים נדחים בסך 25 ש"ח (40 ש"ח לפי שיעור מס של 40%, בתוספת 30 ש"ח לפי שיעור מס של 30%). אם בסיס המס אינו ברור בדוגמא האמורה, ניתן להיעזר בעיקרון היסודי המפורט בסעיף 10.

(הערה: בהתאם לסעיף 61, המסים הנדחים הנוספים, הנובעים מההערכה מחדש, יזקפו ישירות להון העצמי).

52. בתחומי שיפוט מסוימים, מסים על ההכנסה ישולמו לפי שיעור גבוה יותר או נמוך יותר אם הרווח כולו או חלקו או אם יתרת העודפים כולה או חלקה, יחולקו כדיבידנד לבעלי המניות של הישות. בתחומי שיפוט אחרים, יתקבל החזר מס או ישולמו מסים נוספים, אם הרווח כולו או חלקו או יתרת העודפים כולה או חלקה, יחולקו כדיבידנד לבעלי המניות של הישות. בנסיבות אלו, נכסי מסים שוטפים ונדחים והתחייבויות מסים שוטפים ונדחים ימדדו בהתאם לשיעור המס החל על רווחים בלתי מחולקים.

52. בנסיבות המתוארות בסעיף 52א, תוצאות המס של דיבידנדים יוכרו כאשר ההתחייבות לתשלום הדיבידנד מוכרת. תוצאות המס בגין דיבידנדים קשורות באופן ישיר יותר לאירועים או עסקאות בעבר מאשר לחלוקה לבעלים. לפיכך, תוצאות המס בגין דיבידנדים יוכרו ברווח או בהפסד לתקופה, ולא ישירות בהון העצמי כנדרש בהתאם לסעיף 58, למעט מקרים בהם תוצאות המס של דיבידנדים נוצרו מהנסיבות המתוארות בסעיפים 58(א) ו-58(ב).

דוגמא הממחישה את סעיפים 52א ו-52ב

הדוגמא הבאה עוסקת במדידת נכסי מסים שוטפים ונדחים והתחייבויות מסים שוטפים ונדחים במקרה של ישות בתחום שיפוט, בו מסים על ההכנסה משולמים בשיעור גבוה יותר בגין רווחים בלתי מחולקים (50%) ובעת חלוקת הרווחים מוחזר סכום מס. שיעור המס על רווחים מחולקים הוא 35%. בתאריך המאזן, 31 בדצמבר 20X1, לא הכירה הישות בהתחייבות בגין דיבידנדים שהוצעו או הוכרזו לאחר תאריך המאזן. כתוצאה מכך, לא הוכרו כלל דיבידנדים בשנת 20X1. ההכנסה החייבת לשנת 20X1 היא 100,000 ש"ח. ההפרש הזמני החייב במס נטו בגין שנת 20X1, הוא 40,000 ש"ח.

הישות מכירה בהתחייבות מסים שוטפים והוצאות מסים שוטפים בסך 50,000 ש"ח. אין להכיר בנכס כלשהו בגין הסכום העשוי לנבוע מדיבידנדים עתידיים. בנוסף, הישות מכירה בהתחייבות מסים נדחים והוצאות מסים נדחים בסכום של 20,000 ש"ח (40,000 ש"ח לפי שיעור מס של 50%), המשקפים את המסים על ההכנסה שתשלם הישות בעת יישוב או סילוק הערך בספרים של נכסיו והתחייבויותיו, בהתאם לשיעור המס החל על רווחים בלתי מחולקים.

לאחר מכן, ביום 15 במרס 20X2, מכירה הישות בהתחייבות בגין דיבידנדים בסך 10,000 ש"ח מרווחים תפעוליים בגין שנים קודמות.

ביום 15 במרס 20X2, מכירה הישות בהשבה של מסים על ההכנסה בסכום של 1,500 ש"ח (15% מסכום הדיבידנדים שהוכרו כהתחייבות) כנכס מסים שוטפים וכהפחתה מהוצאות מסים שוטפים לשנת 20X2.

53. **אין למדוד נכסי מסים נדחים והתחייבויות בגין מסים נדחים בערכם הנוכחי.**

54. מדידה אמינה של נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים על בסיס ערכם הנוכחי דורשת תזמון מפורט של עיתוי ההיפוך של כל הפרש זמני. במקרים רבים, תזמון כזה אינו מעשי או שהוא מסובך מאוד. לפיכך, אין זה נאות לדרוש מדידת נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים בערכם הנוכחי. מתן אפשרות, ללא דרישה מחייבת, למדידת נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים בערכם הנוכחי, ייצור מסים נדחים שאינם בני-השוואה בין חברות. לפיכך, תקן זה אינו דורש ואינו מאפשר מדידה של נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים בערכם הנוכחי.
55. הפרשים זמניים נקבעים בהתייחס לערך בספרים של נכס או התחייבות. הוראות אלו חלות גם כאשר הערך בספרים נקבע על בסיס הערך הנוכחי, לדוגמא במקרה של מחויבויות בגין הטבות עקב פרישה.
56. הערך בספרים של נכס מסים נדחים ייבחן בכל תאריך מאזן. הישות תפחית את הערך בספרים של נכס מסים נדחים במידה שלא צפוי שתהיה הכנסה חייבת בסכומים מספיקים שתאפשר את ניצולה המלא או החלקי של ההטבה הנובעת מנכס מסים נדחים זה. הפחתה שכזו תבוטל במידה שצפוי שתהיה הכנסה חייבת בסכומים מספיקים.

הכרה במסים שוטפים ומסים נדחים

57. הטיפול החשבונאי בהשפעות המס השוטף ובהשפעות המס הנדחה של עסקה או אירוע אחר, צריך שיהיה עקבי עם הטיפול החשבונאי בעסקה או באירוע האחר עצמו. סעיפים 68 - 58 מיישמים עיקרון זה.¹

דוח רווח והפסד

58. מסים שוטפים ומסים נדחים יוכרו כהכנסה או כהוצאה ויכללו ברווח או בהפסד לתקופה, אלא אם כן המס נובע מ:
- א. עסקה או אירוע אשר מוכרים, באותה תקופה או בתקופה אחרת, ישירות בהון העצמי (ראה סעיפים 65 - 61), או
- ב. צירוף עסקים (ראה סעיפים 66-68).

¹ תוקן ע"י סעיף 11 לתקן חשבונאות (ת"ח) מס' 24 בתחילה מ-2006.1.1.

59. מרבית התחייבויות מסים נדחים ונכסי מסים נדחים נוצרים כאשר הכנסה או הוצאה נכללות ברווח החשבונאי בתקופה אחת, אך נכללות בהכנסה החייבת (הפסד לצורכי מס) בתקופה אחרת. המסים הנדחים, כתוצאה מכך, מוכרים בדוח רווח והפסד. להלן מספר דוגמאות:

א. הכנסות מריבית, הכנסות מתמלוגים או הכנסות דיבידנד, המתקבלות לאחר מועד ההכרה בהן בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים ונכללות ברווח החשבונאי על בסיס מצטבר בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, אך נכללות בהכנסה החייבת (הפסד לצורך מס) על בסיס מזומן,

ב. עלויות של נכסים לא מוחשיים אשר הוונו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, ואשר מופחתות בדוח רווח והפסד, אך נוכו לצורכי מס במועד שנגרמו,

ג. הכנסות דמי שכירות, הנכללות ברווח החשבונאי על בסיס מצטבר בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, אך נכללות בהכנסה החייבת (הפסד לצורך מס) על בסיס מזומן,

ד. השקעה בחברה נשלטת זרה, המוצגת לפי העלות, אשר ההכנסות ממנה נכללות ברווח החשבונאי על בסיס מזומן, אך נכללות בהכנסה החייבת על בסיס מצטבר כמפורט בנספח ג'.

60. הערך בספרים של נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים עשוי להשתנות, למרות שלא חל שינוי בסכום הפרשים הזמניים המתייחס. מצב זה עשוי להתרחש, לדוגמא, כתוצאה מהאירועים הבאים:

א. שינוי בשיעורי המס או בחוקי המס,

ב. בחינה מחדש של יכולת ההשבה של נכסי מסים נדחים, או

ג. שינוי באופן ההשבה הצפוי של הנכס.

המסים הנדחים הנובעים מאירועים אלו מוכרים בדוח רווח והפסד, למעט אם הם קשורים לפריטים, אשר נזקפו בעבר להון העצמי (ראה סעיפים 61-63 להלן).

פריטים הנזקפים ישירות להון העצמי

61. מסים שוטפים ומסים נדחים יזקפו ישירות להון העצמי, אם המס מתייחס לפריטים אשר נזקפו, בתקופה הנוכחית או בתקופה אחרת, ישירות להון העצמי.
62. תקני חשבונאות דורשים או מתירים לזקוף פריטים מסוימים ישירות להון העצמי. דוגמאות לפריטים כאלו כוללות:
- א. שינוי הערך בספרים, הנובע מהערכה מחדש של נכסי דלא ניידים, מוצבה וציווד,
 - ב. התאמת יתרת הפתיחה של העודפים, הנובעת משינוי במדיניות חשבונאית שיושם למפרע או מהצגה מחדש בגין תיקון של טעות,
 - ג. הפרשי תרגום, הנובעים מתרגום דוחות כספיים של יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל (ראה תקן חשבונאות מספר 13, השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ),
 - ד. סכומים, הנובעים מהכרה ראשונית של רכיב הוני של מכשיר פיננסי מורכב (ראה סעיף 23),
 - ה. זקיפה הונית הנדרשת בעסקאות מסוימות בין ישות לבין בעל שליטה בה.
63. בנסיבות חריגות, ייתכן שיתעורר קושי לקבוע את סכום המסים השוטפים וסכום המסים הנדחים, אשר מתייחסים לפריטים, אשר נזקפים להון העצמי. מצב זה עלול להתעורר, לדוגמא, כאשר:
- א. קיימים שיעורי מס הכנסה שונים ואין זה אפשרי לקבוע את שיעור המס בו מרכיב ספציפי של הכנסה חייבת (הפסד לצורכי מס) מוסה,
 - ב. שינוי בשיעור המס או בחוקי מס אחרים משפיע על נכס מסים נדחים או התחייבות מסים נדחים, המתייחסים

¹ תוקן ע"י סעיף 88(ב) לתקן חשבונאות (ת"ח) מס' 27 בתחילה מ-1.1.2007.

(במלואם או בחלקם) לפריט, אשר נזקף בעבר להון העצמי,
או

ג. הישות קובעת שיש להכיר בנכס מסים נדחים, או שאין להכיר בו במלואו, ונכס המסים הנדחים מתייחס (במלואו או בחלקו) לפריט, אשר נזקף בעבר להון העצמי.

במקרים אלו, המסים השוטפים והמסים הנדחים המתייחסים לפריטים, אשר נזקפו להון העצמי, יקבעו על בסיס הקצאה יחסית, שתיעשה באופן סביר, של המסים השוטפים והמסים הנדחים של הישות בתחום השיפוט הרלוונטי, או בדרך אחרת אשר תביא להקצאה נאותה יותר בהתאם לנסיבות.

64. בוטל.

65. במקרים בהם נכס הוערך מחדש לצורכי מס והערכה מחדש זו הינה בהקשר של הערכה מחדש חשבונאית שבוצעה בתקופות קודמות, או שצפויה להתבצע בתקופה עתידית, השפעות המס הן של הערכה מחדש של הנכס והן של ההתאמה של בסיס המס, יזקפו ישירות להון העצמי בתקופות בהן אירעו. עם זאת, אם ההערכה מחדש לצורכי מס אינה בהקשר של הערכה מחדש חשבונאית שבוצעה בתקופות קודמות, או שצפויה להתבצע בתקופה עתידית, השפעות המס של ההתאמה בבסיס המס יוכרו בדוח רווח והפסד.

65א. בוטל.

מסים נדחים הנובעים מצירוף עסקים

66. כמוסבר בסעיפים 19 ו-26(ג), הפרשים זמניים עשויים להיווצר כתוצאה מרכישה בצירוף עסקים. בהתאם לתקן זה, ישות מכירה בנכסי מסים נדחים (כל עוד נכסי המסים הנדחים עומדים בקריטריון להכרה בסעיף 24) או בהתחייבויות מסים נדחים, כנכסים מזוהים או כהתחייבויות מזוהות במועד הרכישה. כתוצאה מכך, נכסי המסים הנדחים והתחייבויות המסים הנדחים משפיעים על סכום המוניטין או על סכום המוניטין השלילי. עם זאת, בהתאם לסעיפים 15(א) ו-24(א), ישות אינה מכירה בהתחייבויות מסים נדחים, הנובעות מההכרה הראשונית

במוניטין ובנכסי מסים נדחים, הנובעים ממוניטין שלילי, המטופל כהכנסה נדחית.^ה

67. כתוצאה מצירוף עסקים, עשוי הרוכש להעריך כצפויה (probable) את סבירות ההשבה של נכס המסים הנדחים שלו, אשר לא הוכר לפני מועד צירוף העסקים. לדוגמא, הרוכש יכול לנצל את ההטבות הגלומות בהפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו כנגד הכנסה חייבת עתידית של הנרכש. במקרים אלו, הרוכש מכיר בנכס מסים נדחים והכנסות מסים נדחים, אך אינו כולל זאת בטיפול החשבונאי בצירוף העסקים, ולפיכך אינו מביא זאת בחשבון בקביעת המוניטין או המוניטין השלילי.

68. אם ההטבה הפוטנציאלית בהפסד מועבר לצרכי מס של הנרכש או נכסי מסים נדחים אחרים לא עמדו בקריטריונים להכרה כנכס נפרד בעת הטיפול הראשוני בצירוף עסקים, ובתקופות מאוחרות יותר נכס המסים הנדחים מוכר בדוחות הכספיים המאוחדים, הרוכש יכיר בהכנסות מסים נדחים, הנובעות מכך בדוח רווח והפסד. בנוסף, על הרוכש:

(א) להקטין את הערך בספרים של המוניטין לסכום שהיה מתקבל אילו נכס המסים הנדחים היה מוכר כנכס מזוהה במועד צירוף העסקים.

(ב) להכיר בהפחתה של הערך בספרים של המוניטין כהוצאות מסים נדחים.

אם במועד צירוף העסקים נוצר מוניטין שלילי, יוכר נכס המסים הנדחים והכנסות מסים נדחים בדוח רווח והפסד ולא ישונה סכום המוניטין השלילי.^ו אם במועד צירוף העסקים היה נוצר מוניטין שלילי עקב ההכרה בנכס מסים נדחים, יוקטן הערך בספרים של המוניטין עד לאיפוסו (עודף נכס המסים הנדחים על המוניטין יוכר כהכנסות מסים נדחים בדוח רווח והפסד).

^ה תוקן ע"י תקן חשבונאות (ת"ח) מס' 20 (מתוקן) סעיף 33 (ג) בתחילה מ-2006.1.1.
^ו תוקן ע"י תקן חשבונאות (ת"ח) מס' 20 (מתוקן) סעיף 33 (ד) בתחילה מ-2006.1.1.

דוגמא

ישות רכשה חברה בת, שלה הפרשים זמניים הניתנים לניכוי בסך 300 ש"ח. שיעור המס נכון למועד הרכישה היה 30%. נכס המסים הנדחים המיוחס, בסך 90 ש"ח, לא הוכר כנכס מזוהה בקביעת סכום המוניטין (500 ש"ח) שנבע מהרכישה. המוניטין מופחת על פני 10 שנים. שנתיים לאחר מועד הרכישה העריכה הישות כי צפויה הכנסה חייבת בסכומים מספיקים, על מנת לאפשר לישות להשיב את ההטבה בגין כל ההפרשים הזמניים הניתנים לניכוי.

הישות מכירה בנכס מסים נדחים בסך 90 ש"ח (300 לפי שיעור מס של 30%), ומכירה בהכנסות מסים נדחים בסך 90 ש"ח. כמו כן, הישות מקטינה את יתרת המוניטין ומכירה בהוצאות מסים נדחים בסך 72 ש"ח. כתוצאה מכך, יתרת המוניטין מופחתת לסכום שהיה מוכר אילו נכס המסים הנדחים היה מוכר כנכס מזוהה במועד צירוף העסקים.

במקרה שבמועד בו צפויה הכנסה חייבת בסכומים מספיקים, שיעור המס עלה ל- 40%, על הישות להכיר בנכס מסים נדחים בסך 120 ש"ח (300 לפי שיעור של 40%) והכנסות מסים נדחים בסך 120 ש"ח. במקרה שבמועד בו צפויה הכנסה חייבת בסכומים מספיקים, שיעור המס ירד ל- 20%, תכיר הישות בנכס מסים נדחים בסך 60 ש"ח (300 לפי שיעור של 20%), והכנסות מסים נדחים בסך 60 ש"ח. בשני המקרים, הישות תפחית את יתרת המוניטין בסך 72 ש"ח ותכיר בסכום זה כהוצאות מסים נדחים בדוח רווח והפסד.

א68 - א68⁷

הצגה

נכסי מסים והתחייבויות מסים

69. בוטל.

⁷ סעיפים א68-א68 נוספו ע"י סעיף ג2 לתקן חשבונאות (ת"ח) מס' 24 בתחילה נ-2006.1.1

70. ישות תסווג נכסי מסים נדחים (התחייבויות מסים נדחים) כנכסים (התחייבויות) שוטפים או שאינם שוטפים בהתאם לסיווג הנכס או ההתחייבות בגינם נוצרו נכסי (התחייבויות) המסים הנדחים. אם נכס המסים הנדחים נוצר בגין הפסדים לצורכי מס והטבות מס שטרם נוצלו, יסווג נכס המסים הנדחים כנכס שוטף או שאינו שוטף בהתאם למועד הצפוי לניצול ההפסדים לצורכי מס והטבות המס שטרם נוצלו.

קיצוץ

71. ישות תקזז נכסי מסים שוטפים והתחייבויות מסים שוטפים אם, ורק אם, לישות:

א. זכות משפטית ניתנת לאכיפה לקזז את הסכומים שהוכרו, וכן

ב. כוונה לסלק את הנכס וההתחייבות על בסיס נטו או לממש את הנכס ולסלק את ההתחייבות בו-זמנית.

72. למרות שנכסי מסים שוטפים והתחייבויות מסים שוטפים מוכרים ונמדדים באופן נפרד, הם יקוזזו במאזן בהתאם לאותם קריטריונים שנקבעו עבור מכשירים פיננסיים בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 32, מכשירים פיננסיים - גילוי והצגה⁶. לישות קיימת, בדרך כלל, זכות משפטית ניתנת לאכיפה לקזז נכס מסים שוטפים כנגד התחייבות מסים שוטפים, כאשר הם מתייחסים למסים על ההכנסה שהוטלו על ידי אותה רשות מס ורשות המס מתירה לישות לשלם או לקבל תשלום אחד בנטו.⁷

73. בדוחות כספיים מאוחדים, נכס מסים שוטפים של ישות אחת בקבוצה מקוזז כנגד התחייבות מסים שוטפים של ישות אחרת בקבוצה, אם ורק אם הישויות הנ"ל הן בעלות זכות משפטית ניתנת לאכיפה לשלם או לקבל תשלום אחד נטו וכן הישויות מתכוונות לשלם או לקבל סכום נטו זה או להשיב את הנכס ולסלק את ההתחייבות בו-זמנית.

⁶ טרם אומץ ע"י המוסד לתקינה. בעת פרסום תקן זה. הערת השוליים בוטלה ע"י סעיף 112(ב) לתקן חשבונאות (ת"ח) מס' 22 בתחילה מ-1.1.2006.
⁷ תוקן ע"י סעיף 112(א) לתקן חשבונאות (ת"ח) מס' 22 בתחילה מ-1.1.2006.

74. ישות תקינה נכסי מסים נדחים לזמן קצר כנגד התחייבויות מסים נדחים לזמן קצר וכן נכסי מסים נדחים לזמן ארוך כנגד התחייבויות מסים נדחים לזמן ארוך, אם, ורק אם:

א. הישות בעלת זכות משפטית ניתנת לאכיפה לקיזוז נכסי מסים שוטפים כנגד התחייבויות מסים שוטפים, וכן

ב. נכסי המסים הנדחים והתחייבויות המסים הנדחים מתייחסים למסים המוטלים על ידי אותה ישות מס על אחד מאלה:

1. אותה ישות חייבת במס, או

2. ישויות מס שונות, אשר מתכוונות ליישב את התחייבויות המסים השוטפים ונכסי המסים השוטפים על בסיס נטו, או לממש את הנכסים ולסלק את ההתחייבויות בו זמנית, בכל תקופה עתידית, אשר בה סכומים משמעותיים של התחייבויות מסים נדחים או נכסי מסים נדחים צפויים להיות מסולקים או מושבים.

75. בוטל.

76. בוטל.

הוצאות מסים

77. הוצאות מסים (הכנסות מסים) המתייחסות לרווח או הפסד מפעולות רגילות יוצגו בגוף דוח רווח והפסד בסעיף הוצאות מסים. הוצאות (הכנסות) מסים המתייחסות לרווח (הפסד), המוצג לאחר הרווח (הפסד) מפעולות רגילות לאחר מס (כגון, חלק הישות ברווחי חברה מוחזקת, תוצאות פעילות מופסקת והשפעה מצטברת של שינוי שיטה חשבונאית) יוצגו בניכוי מאותם סעיפים.

הפרשי תרגום לגבי התחייבויות מסים נדחים זרים או נכסי מסים נדחים זרים

78. תקן חשבונאות מספר 13, השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ, דורש שהפרשי תרגום מסוימים יוכרו כהכנסה או כהוצאה, אך אינו מפרט היכן יוצגו הפרשים אלו בדוח רווח

והפסד. בהתאם, כאשר קיימים הפרשי תרגום לגבי התחייבויות בגין מסים נדחים זרים או נכסי מסים זרים המוכרים בדוח רווח והפסד, ניתן לסווג הפרשים אלו כהוצאות מסים נדחים (הכנסות מסים נדחים) אם הצגה זו נחשבת מועילה ביותר עבור משתמשי הדוחות הכספיים.

גילוי

79. יש לתת גילוי נפרד למרכיבים העיקריים של הוצאות מסים (הכנסות מסים).

80. מרכיבי הוצאות מסים (הכנסות מסים) יכולים לכלול:

- א. הוצאות מסים שוטפים (הכנסות מסים שוטפים).
- ב. התאמות שהוכרו בתקופה הנוכחית לגבי מסים שוטפים בגין תקופות קודמות.
- ג. סכום הוצאות מסים נדחים (הכנסות מסים נדחים) בגין יצירתם והיפוכם של הפרשים זמניים.
- ד. סכום הוצאות מסים נדחים (הכנסות מסים נדחים) המתייחס לשינויים בשיעורי המס או להטלת מסים חדשים.
- ה. סכום ההטבה הנובע מהפסד מס, זיכוי מס או הפרש זמני מתקופה קודמת שלא הוכר בעבר, אשר משמש להפחתת הוצאות מסים שוטפים.
- ו. סכום ההטבה הנובע מהפסד מס, זיכוי מס או הפרש זמני מתקופה קודמת שלא הוכר בעבר, אשר משמש להפחתת הוצאות מסים נדחים.
- ז. הוצאות מסים נדחים, הנובעות מהפחתה או הכנסות מסים נדחים הנובעות מביטול הפחתה שנרשמה בעבר, של נכס מסים נדחים בהתאם לסעיף 56, וכן
- ח. סכום הוצאות מסים (הכנסות מסים), המתייחס לשינויים במדיניות חשבונאית ולטעויות, אשר נכללו ברווח או

בהפסד, מאחר ולא ניתן לבצע יישום למפרע או הצגה מחדש.

ט. הוצאות מסים הנובעות מהפחתה של מקדמות בשל הוצאות עודפות ששולמו (מאחר וניצולם אינו צפוי, כאמור בסעיף 56) או הכנסות מסים הנובעות מביטול הפחתה שנרשמה בעבר או מניצול בפועל של המקדמות בשל הוצאות עודפות.

81. יש לתת גילוי נוסף נפרד גם לפריטים הבאים:

א. הסכום הכולל של מסים שוטפים ומסים נדחים, המתייחסים לפריטים שנזקפו להון העצמי בתקופת הדיווח,

ב. בוטל,

ג. הסבר לגבי הקשר בין הוצאות המסים (הכנסות מסים) לבין הרווח החשבונאי באחד או בשני הפורמטים הבאים:

1. התאמה מספרית בין הוצאות מסים (הכנסות מסים) לבין המכפלה של הרווח החשבונאי בשיעור(י) המס הרלוונטי(ים), תוך גילוי הבסיס על פיו חושב(ו) שיעור(י) המס הרלוונטי(ים), או

2. התאמה מספרית בין שיעור המס האפקטיבי הממוצע לבין שיעור המס הרלוונטי, תוך גילוי הבסיס על פיו חושב שיעור המס הרלוונטי,

ד. הסבר לשינויים, אם קיימים, בשיעור(י) המס הרלוונטי(ים) בהשוואה לתקופה החשבונאית הקודמת,

ה. הסכום הכולל של המסים המתייחסים להפרשים זמניים הניתנים לניכוי, הפסדים לצורכי מס והטבות מס שטרם נוצלו וכן סכום המסים המתייחסים להפרשים אלו, שלא הוכר עקב אי קיומם של התנאים להכרה בנכס מסים נדחים ויתרת הסכום שהוכרה. במקרה בו מלוא הסכום של המסים המתייחסים להפרשים זמניים אלה לא הוכר, ניתן להסתפק בגילוי הסכום שלא הוכר כאמור (ותאריך פקיעה, אם קיים),

- ו. הסכום הכולל של הפרשים זמניים הקשורים להשקעות בחברות מוחזקות וזכויות בעסקאות משותפות, אשר בגינם לא הוכרו התחייבויות מסים נדחים (ראה סעיף 39) והסיבות לאי הכרה בהתחייבויות מסים נדחים בגין סכום זה,
- ז. עבור כל סוג של הפרשים זמניים, ועבור כל סוג של הפסדים לצורכי מס או הטבות מס שטרם נוצלו:
1. הסכום של נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים, אשר הוכרו במאזן לגבי כל אחת מהתקופות המוצגות,
2. סכום הכנסות מסים נדחים או הוצאות מסים נדחים, שהוכרו בדוח רווח והפסד, אם הדבר לא ברור מהשינויים ביתרות שהוכרו במאזן,
- ח. שנת המס האחרונה שבגינה לישות ולחברות הבת שלה שומות מס סופיות,
- ט. בוטל,
- י. אם חל שינוי בשיעור המס לאחר תאריך המאזן ולפני התאריך בו אושרו הדוחות הכספיים לפרסום, גילוי להשפעה של השינוי בשיעור המס על נכסי מסים שוטפים ונדחים והתחייבויות מסים שוטפים ונדחים,
- יא. סכום התחייבות מסים נדחים בגין הפרשים זמניים המתייחסים לקרקע, שנוצרו בצירופי עסקים, אשר לא הוכרה בהתאם לסעיף 90.
82. הישות תיתן גילוי לסכום נכס מסים נדחים ולאופי הראיות התומכות בהכרה בו, כאשר:
- א. ניצול נכס המסים הנדחים תלוי בקיומם של הכנסה חייבת במס בעתיד מעבר לרווחים אשר ינבעו מהיפוך הפרשים זמניים חייבים במס קיימים, וכן
- ב. לישות נגרם הפסד בתקופה השוטפת או בתקופה שקדמה לה המיוחס לאותה רשות מס אליה מתייחס נכס המסים הנדחים.

82.א. בנסיבות המתוארות בסעיף 52א, ישות תיתן גילוי לתוצאות המס הפוטנציאליות, הניתנות לקביעה, שינבעו מתשלום דיבידנדים לבעלי מניותיה. כמו כן, ישות תיתן גילוי אם קיימות תוצאות מס שאינן ניתנות לקביעה. אם הוצעו או הוכרזו דיבידנדים לאחר תאריך המאזן, אך לפני התאריך בו אושרו הדוחות הכספיים לפרסום, הישות תיתן גילוי לסכום תוצאות המס של הדיבידנדים שהוכרזו כאמור.

83. בוטל.

84. הגילויים הנדרשים על פי סעיף 81(ג) מאפשרים למשתמשי הדוחות הכספיים להבין אם הקשר בין הוצאות מסים (הכנסות מסים) והרווח החשבונאי הינו בלתי רגיל ולהבין את הגורמים המשמעותיים אשר יכולים להשפיע על קשר זה בעתיד. הקשר בין הוצאות מסים (הכנסות מסים) והרווח החשבונאי עלול להיות מושפע מגורמים כגון הכנסה פטורה ממס, הוצאות שאינן מותרות בניכוי בקביעת ההכנסה החייבת (ההפסד לצורך מס), ההשפעה של הפסדי מס וההשפעה של שיעורי מס זרים.

85. על מנת להסביר את הקשר בין הוצאות מסים (הכנסות מסים) והרווח החשבונאי, הישות תשתמש בשיעור מס רלוונטי אשר מספק את המידע המשמעותי ביותר למשתמשים בדוחות הכספיים. לעיתים קרובות, השיעור המשמעותי ביותר הוא שיעור המס המקומי במדינה בה הישות שוכנת, הכולל בתוכו את שיעור המס החל בגין מסים לאומיים יחד עם שיעורי המס מקומיים המחושבים על הכנסה חייבת (הפסד לצורך מס) ברמה זוהה. בכל אופן, עבור ישות הפועלת במספר תחומי שיפוט, צירוף התאמות נפרדות שהוכנו תוך שימוש בשיעור המס המקומי בכל אזור שיפוט יהיה בעל משמעות רבה יותר. הדוגמא המצורפת מדגימה איך בחירת שיעור המס החל משפיעה על ההתאמה המספרית.

דוגמא

בשנת 19X2, היה לישות רווח חשבונאי בסך 1,500 (19X1 - 2,000) בתחום שיפוטו (מדינה א') ובסך 1,500 (19X1 - 500) במדינה ב'. שיעור המס הינו 30% במדינה א' ו- 20% במדינה ב'. במדינה א', הוצאות בסך 100 (19X1 - 200) אינן מוכרות לצורכי מס.

להלן דוגמא של התאמה לשיעור המס המקומי.

<u>19X1</u>	<u>19X2</u>	
2,500	3,000	רווח חשבונאי
750	900	מס בשיעור מקומי של 30%
		השפעת המס של הוצאות שאינן
60	30	מוכרות לצורכי מס
		השפעת שיעורי מס נמוכים
<u>(50)</u>	<u>(150)</u>	יותר במדינה ב'
<u>760</u>	<u>780</u>	הוצאות מס

להלן דוגמא להתאמה שבוצעה באמצעות סיכום ההתאמות הנפרדות של תחומי השיפוט של כל מדינה. במסגרת שיטה זו, השפעת ההפרשים בין שיעור המס המקומי של הישות המדווחת ושיעור המס המקומי בתחומי שיפוט אחרים אינם מוצגים כסעיף נפרד בהתאמה. הישות עשויה להידרש לדון בשינויים המהותיים בשיעורי המס או בהרכב הרווחים שנבעו בתחומי שיפוט שונים על מנת להסביר את ההבדלים בהחלת שיעור(י) המס, זאת בהתאם לסעיף 81(ד').

<u>19X1</u>	<u>19X2</u>	
2,500	3,000	רווח חשבונאי
		מס בשיעור המקומי
700	750	המתייחס למדינות שבהן
		נבעו הרווחים
		השפעת המס של הוצאות
<u>60</u>	<u>30</u>	שאינן מוכרות לצורכי מס
<u>760</u>	<u>780</u>	הוצאות מס

86. שיעור המס האפקטיבי הממוצע הינו הוצאות מסים (הכנסות מסים) מחולקות ברווח החשבונאי.

87. לעיתים, אין זה מעשי לחשב את סכום התחייבויות מסים נדחים הנובעות מהשקעות בחברות מוחזקות וזכויות בעסקאות משותפות (ראה סעיף 39). לפיכך, תקן זה דורש מישות לגלות את הסכום המצרפי של ההפרשים הזמניים בגינם לא נוצרו התחייבויות מסים נדחים, אך אינו דורש גילוי של התחייבויות המסים הנדחים. בכל זאת, כאשר הדבר מעשי, מומלץ לגלות את סכומי התחייבויות המסים הנדחים שלא הוכרו, מאחר ומשתמשי הדוחות הכספיים יכולים למצוא מידע זה כשימושי.

87.א. בוטל.

87.ב. סעיף 82א דורש מהישות גילוי לתוצאות המס הפוטנציאליות, הניתנות לקביעה, שינבעו מתשלום דיבידנדים לבעלי מניותיה ואם אלו אינן ניתנות לקביעה באופן מעשי, גילוי לעובדה שקיימות תוצאות מס שאינן ניתנות לקביעה. לעיתים, אין זה מעשי לחשב את הסכום של תוצאות המס הפוטנציאליות, אשר ינבעו מתשלום דיבידנדים לבעלי מניות. במקרים כאמור, יש לתת גילוי לעובדה כי קיימות תוצאות מס פוטנציאליות, אשר אומדנם אינו מעשי.

87.ג. בוטל.

88. ישות תגלה כל התחייבויות תלויות ונכסים תלויים הקשורים למסים, אשר גילויים מתחייב בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים. התחייבויות תלויות ונכסים תלויים עלולים להיווצר, לדוגמא, ממחלוקת עם רשויות המס. באופן דומה, במקרים בהם נחקקים או שניתנות הודעות על שינויים בשיעורי המס או בחוקי המס לאחר תאריך המאזן הישות מגלה כל השפעה משמעותית של שינויים אלו על נכסי המסים השוטפים ונכסי המסים הנדחים ועל התחייבויות המסים השוטפים והמסים הנדחים (ראה תקן חשבונאות מספר 7, אירועים לאחר תאריך המאזן).

הוראות מעבר

89. תוצאות המס בגין הכרה בנכס (התחייבות) מסים נדחים, המתייחסים להפרשים זמניים, שהתהוו לפני תחילת תקופת הדיווח בה אומץ לראשונה תקן חשבונאות זה, יכללו ברווח (הפסד) לתקופה בסעיף השפעה מצטברת לתחילת שנה של שינוי שיטה חשבונאית, למעט כאמור בסעיף 90 להלן. ההשפעה המצטברת תחושב לאחר ניכוי השפעת המס. עם זאת, תוצאות המס בגין הכרה בנכס (התחייבות) מסים נדחים המתייחסים

להפרשים זמניים כאמור, אשר מתייחסים לפריטים אשר נזקפו ישירות להון העצמי, יזקפו אף הם ישירות להון העצמי.²³

90. אין תקן זה מחייב הכרה למפרע של התחייבות מסים נדחים בגין הפרשים זמניים המתייחסים לקרקע, שנוצרו בצירופי עסקים, ואשר לא הוכרה בעבר. לגבי הפרשים זמניים כאמור, שיווצרו לאחר כניסתו לתוקף של תקן זה יחולו הוראות התקן.

91. אין להכיר בהתחייבות מסים נדחים בגין מרכיב ההתאמה של נכסים לא כספיים בני פחת אשר הוגדרו כנכס מוגן בחוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה), התשמ"ב - 1982 ואשר נרכשו לפני כניסתו לתוקף של חוק זה ותקופת הפחתתם היא 20 שנה לפחות מיום הפעלתם. עם זאת, על הישות להכיר בהתחייבות מסים נדחים בגין ההפרשים הזמניים המתייחסים לנכסים אלו ושמקורם בפחת מואץ. לעניין זה, מרכיב ההתאמה הינו הסכום שנוסף לערך הנכסים האמורים בדוחות הכספיים בגין השינויים בכוח הקנייה הכללי של המטבע הישראלי שחלו לפני כניסתו לתוקף של החוק הנ"ל. כמו כן, על הישות לתת גילוי למרכיב ההתאמה של נכסים אלו אשר בגינו לא הוכרה התחייבות מסים נדחים:

א. לתחילת תקופת הדיווח.

ב. במהלך תקופת הדיווח.

ג. לסוף תקופת הדיווח.

92. סעיף 67 לתקן זה יחול על צירופי עסקים שיתרחשו לאחר ה- 1 בינואר, 2005.

93. סעיף 68 לתקן זה יחול על צירופי עסקים שיתרחשו לאחר ה- 1 בינואר, 2005. בצירופי עסקים שהתרחשו לפני מועד זה, כאמור לעיל, תהווה יתרת המוניטין ליום 1 בינואר, 2005 את העלות המקורית לצרכי יישום סעיף 68.

²³ תקן ע"י סעיף ג' לתקן חשבונאות (ת"ח) מס' 21 בתחילה מ-2006.1.1.

תחילה

94. תקן חשבונאות זה יחול לגבי דוחות כספיים המתייחסים לתקופות המתחילות ב - 1 בינואר, 2005 או לאחר מכן. הוועדה מעודדת יישום מוקדם.

שינויים בתקני חשבונאות אחרים

95. גילוי דעת 31, טיפול חשבונאי וכללי דיווח כספי - השלכות חוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה), התשמ"ב - 1982, בטל.

96. הבהרה - חוות דעת - בשאלה מקצועית 2: ההשפעה של הקטנת שיעורי המסים על ההכנסה על יתרות המסים הנדחים, בטלה.

97. הבהרה בשאלה מקצועית 3: השפעת הקטנת שיעורי המס לחברות, בטלה.

98. הבהרה לגבי הטיפול החשבונאי במסים על ההכנסה בגין השקעות בתאגידים מסוימים בעקבות תיקון מספר 132 לפקודת מס הכנסה, בטלה.

99. סעיף 2.5 לגילוי דעת 19, הטיפול החשבונאי וכללי הדיווח לגבי זכאות עובדים לחופשה, בטל.

100. סעיף 3.5 לגילוי דעת 20, הטיפול החשבונאי וכללי הדיווח לגבי פיצויי פיטורים, פיצויי פרישה ופנסיה, בטל.

101. סעיף 4ד(4) לגילוי דעת 53, הטיפול החשבונאי בהתחייבויות הניתנות להמרה, ישונה כדלקמן: "הטיפול החשבונאי במסים יהיה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה."

102. שינויים בגילוי דעת 57, דינים וחשבונות כספיים מאוחדים:

א. סעיף 2.8.12 ישונה כדלקמן: "השוני בין בסיס המס של הנכסים וההתחייבויות המזוהים לבין שוויים ההוגן במועד רכישת ההשקעה בחברה בת גורם להיווצרות הפרשים זמניים (TEMPORARY DIFFERENCES) המחייבים הכרה בהתחייבויות מסים נדחים או בנכסי מסים נדחים. עם זאת, אין להכיר בהתחייבות מסים נדחים או נכס מסים נדחים בגין מוניטין או מוניטין שלילי, בהתאמה."

ב. "סעיף 2.8.13 ישונה כדלקמן: "הפרשים זמניים הניתנים לניכוי והפסדים להעברה של החברה הבת למועד רכישת ההשקעה בה מחייבים הכרה בנכס מסים נדחים כדלהלן:

1. אם במועד רכישת ההשקעה ניתן להכיר בנכס מסים נדחים בהתאם לתקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה, נכס מסים נדחים זה יובא בחשבון בקביעת המוניטין.

2. אם במועד רכישת ההשקעה לא ניתן להכיר בנכס מסים נדחים בהתאם לתקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה, אזי במועד בו ניתן להכיר בנכס מסים נדחים יכיר הרוכש בנכס מסים נדחים כנגד הכנסות מסים נדחים, הנובעות מכך בדוח רווח והפסד. בנוסף, על הרוכש, להקטין את הערך בספרים של המוניטין לסכום שהיה מתקבל אילו נכס המסים הנדחים היה מוכר כנכס מזוהה במועד צירוף העסקים וכן להכיר בהפחתה של הערך בספרים של המוניטין כהוצאות מסים נדחים. אם במועד צירוף העסקים נוצר מוניטין שלילי, יוכר נכס המסים הנדחים והכנסות מסים נדחים בדוח רווח והפסד ולא ישונה סכום המוניטין השלילי. אם במועד צירוף העסקים היה נוצר מוניטין שלילי עקב ההכרה בנכס מסים נדחים, יוקטן הערך בספרים של המוניטין עד לאיפוסו (עודף נכס המסים הנדחים על המוניטין יוכר כהכנסות מסים נדחים בדוח רווח והפסד).

ג. סעיף 2.16.1 ישונה כדלקמן: "הטיפול החשבונאי במסים על ההכנסה יהיה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה."

ד. סעיף 2.16.3 בטל.

³³ בוטל ע"י סעיף 33(ה) לתקן חשבונאות (ת"ח) מס' 20 (מתוקן) בתחילה
1.1.2006-ת

ה. "סעיף 3.4.9 ישונה כדלקמן: "הפרשים זמניים הניתנים לניכוי והפסדים להעברה של החברה הבת במועד רכישת ההשקעה בה מחייבים הכרה בנכס מסים נדחים כמפורט בסעיף 2.8.13."

ו. סעיף 3.13.1 ישונה כדלקמן: "הטיפול החשבונאי במסים על ההכנסה יהיה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה."

ז. סעיפים 3.13.2 ו- 3.13.4 בטלים.

103. שינויים בגילוי דעת 68, שיטת השווי המאזני:

א. סעיף 50 ישונה כדלקמן: "בדרך כלל, הערך בספרים של ההשקעה גבוה מבסיס המס שלה (כתוצאה מרווחים שהצטברו, הפרשי תרגום ועוד). הפרשים הזמניים עשויים ליצור חבות מס או הטבת מס בעת חלוקת דיבידנד על ידי החברה המוחזקת או העסקה המשותפת או בעת מכירת ההשקעה או הזכויות. הטיפול החשבונאי בהפרשים זמניים בגין השקעות בחברות מוחזקות וזכויות בעסקאות משותפות יהיה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה."

ב. סעיף 51 בטל.

ג. סעיף 55 ישונה כדלקמן: "נכסי מסים נדחים (התחייבות מסים נדחים) בגין השקעות בחברות מוחזקות וזכויות בעסקאות משותפות יוצגו כנכסים (התחייבויות) שוטפים או שאינם שוטפים בהתאם לסיווג ההשקעות בגינם נוצרו נכסי (התחייבויות) המסים הנדחים, בנפרד מההשקעות בחברות המוחזקות וזכויות בעסקאות משותפות."

104. סעיף 17 לתקן חשבונאות מספר 12, הפסקת ההתאמה של דוחות כספיים, בטל.

⁷ בוטל ע"י סעיף 33(ה) לתקן חשבונאות (ת"ח) מס' 20 (מתוקן) בתחילה ת-2006.1.1.

נספח א' דוגמאות להפרשים זמניים

הנספח מהווה חלק בלתי נפרד מהתקן.

חלק א' - דוגמאות לנסיבות המביאות להיווצרותם של הפרשים זמניים חייבים במס

הפרשים זמניים חייבים במס יוצרים, בדרך כלל, התחייבויות מסים נדחים.

עסקאות המשפיעות על זוחות הרווח וההפסד

1. הכנסות ריבית, המתקבלות באיחור ונכללות במסגרת הרווח החשבונאי על בסיס מצטבר בהתאם לתקופה המתייחסת, נכללות בהכנסה החייבת על בסיס מזומן.
2. הכנסות ממכירת טובין נכללות ברווח החשבונאי בעת משלוח הטובין, אך נכללות בהכנסה החייבת רק עם גביית המזומנים. (הערה: כאמור בחלק ב' - סעיף 3 להלן, ישנו גם הפרש זמני הניתן לניכוי הנובע מעלות המלאי שנמכר).
3. הפחתתו של נכס מואצת לצורכי מס.
4. עלויות הפיתוח הונו ויופחתו בדוח הרווח וההפסד, אך הן נוכו בקביעת ההכנסה החייבת בתקופה שבה נגרמו.
5. הוצאות מראש נוכו על בסיס מזומן בקביעת ההכנסה החייבת בתקופה השוטפת או בתקופות קודמות.
6. בוטל.

עסקאות המשפיעות על המאזנים

7. לווה מציג הלוואה על בסיס התמורה שהתקבלה (השווה לסכום העומד לפירעון), בניכוי עלויות העסקה. לאחר מכן, מוגדל ערכה בספרים של הלוואה באמצעות הפחתת עלויות העסקה כנגד הרווח החשבונאי. עלויות העסקה הוכרו לצורכי מס בתקופה שבה הוכרה הלוואה לראשונה. (הערות: (1) ההפרש הזמני החייב במס הינו סכום עלויות העסקה שנוכה כבר בקביעת ההכנסה החייבת בתקופה השוטפת או בתקופות קודמות, בניכוי סכום ההפחתה שנצברה כנגד הרווח החשבונאי, וכן (2) מאחר וההכרה הראשונית

בהלוואה משפיעה על ההכנסה החייבת, החרג בסעיף 15(ב) לתקן אינו חל. לפיכך, על הלווה להכיר בהתחייבות מסים נדחים).

8. הלוואה שנתקבלה נמדדה במועד ההכרה הראשונית לפי סכום התמורה נטו, בניכוי עלויות עסקה. עלויות העסקה מופחתות כנגד הרווח החשבונאי על פני תקופת ההלוואה. עלויות עסקה אלו אינן ניתנות לניכוי בקביעת ההכנסה החייבת בתקופות עתידיות, בתקופה השוטפת או בתקופות קודמות. (הערות: (1) ההפרש הזמני החייב במס הינו סכום עלויות העסקה שטרם הופחת; ו- (2) סעיף 15(ב) לתקן אוסר הכרה בהתחייבות המסים הנדחים).

9. מרכיב ההתחייבות של מכשיר פיננסי מורכב (כגון אגרת חוב המירה) נמדד על פי הערך הנוכחי של הסכום שישולם במועד הפדיון (ראה תקן חשבונאות בינלאומי מספר 32, מכשירים פיננסיים: גילוי והצהר⁷). הניכיון אינו ניתן לניכוי בקביעת ההכנסה החייבת (ההפסד לצורך מס).¹⁰

התאמות שווי הוגן והערכות מחדש

10. נכסים פיננסיים או נדל"ן להשקעה מוצגים על פי שוויים ההוגן, העולה על עלותם, אך לא מתבצעת התאמה מקבילה לצורכי מס.

11. ישות משערכת רכוש קבוע, אך לא מתבצעת התאמה מקבילה לצורכי מס. (הערה: סעיף 61 לתקן מחייב את זקיפתם של המסים הנדחים המתייחסים, ישירות להון העצמי).¹⁰

צירופי עסקים ואיחוד

12. הערך בספרים של נכס מוגדל לשווי ההוגן במסגרת צירוף עסקים, אך לא מתבצעת התאמה מקבילה לצורכי מס.

13. הפחתות בערך בספרים של מוניטין אינן ניתנות לניכוי בקביעת ההכנסה החייבת, ועלות המוניטין לא תותר בניכוי בעת מימוש העסק (הערה: סעיף 15(א) לתקן אוסר הכרה בהתחייבות המסים הנדחים).

⁷ טרם אומץ ע"י המוסד לתקינה בעת פרסום תקן זה. הערת השוליים בוטלה ע"י סעיף 112(ב) לתקן חשבונאות (ת"ח) מס' 22 בתחילה מ-1.1.2006.
¹⁰ תוקן ע"י סעיף 112(א) לתקן חשבונאות (ת"ח) מס' 22 בתחילה מ-1.1.2006.
¹⁰ תוקן ע"י סעיף 88(ג) לתקן חשבונאות (ת"ח) מס' 27 בתחילה מ-1.1.2007.

14. הפסדים שטרם מומשו, הנובעים מעסקאות בין-קבוצתיות, מבוטלים, במגבלות מסוימות, באמצעות הכללתם בערך בספרים של מלאי או רכוש קבוע.
15. יתרות העודפים של חברות מוחזקות ועסקאות משותפות, שנצברו מאז הרכישה, נכללות ביתרת העודפים במאוחד, אך חלוקתן של יתרות אלו לישות האם המדווחת תגרום התחייבות לתשלום מסים על ההכנסה. (הערה: סעיף 39 לתקן אוסר על הכרה בהתחייבות מסים נדחים בגין הפרש זמני זה אם הישות האם, המשקיע או המשתתף יכול לשלוט בעיתוי ההיפוך של הפרש הזמני וצפוי שההפרש הזמני לא יתהפך בעתיד הנראה לעין).
16. השקעות בחברות מוחזקות זרות או החזקות בעסקאות משותפות זרות מושפעות מהשינויים בשערי חליפין. (הערות: (1) כתוצאה מכך עשוי לנבוע הפרש זמני חייב במס או הפרש זמני הניתן לניכוי, ו- (2) סעיף 39 לתקן אוסר על הכרה בהתחייבות מסים נדחים בגין הפרש זמני זה אם הישות האם, המשקיע או המשתתף יכול לשלוט בעיתוי ההיפוך של הפרש הזמני וצפוי שההפרש הזמני לא יתהפך בעתיד הנראה לעין).
17. בוטל.

היפר-אינפלציה

18. נכסים לא-כספיים מוצגים מחדש בהתאם לשינויים בכוח הקנייה של המטבע בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים ולא נערכת התאמה מקבילה לצורכי מס. (הערות: (1) המסים הנדחים נזקפים לדוח רווח והפסד; ו- (2) אם, בנוסף להצגה מחדש, מתבצעת גם הערכה מחדש של הנכסים הלא-כספיים, המסים הנדחים בגין ההערכה מחדש נזקפים להון העצמי והמסים הנדחים בגין ההצגה מחדש נזקפים לדוח רווח והפסד (ראה גם סעיף 90 לתקן)).

חלק ב' - דוגמאות לנסיבות המביאות להיווצרותם של הפרשים זמניים הניתנים לניכוי

הפרשים זמניים ניתנים לניכוי יוצרים נכס מסים נדחים, אולם קיימים נכסי מסים נדחים שאינם עומדים בקריטריונים של הכרה בנכס בהתאם לסעיף 24 לתקן.

עסקאות המשפיעות על דוחות הרווח והפסד

1. עלויות הטבות פרישה מנוכות בקביעת הרווח החשבונאי במהלך תקופת העסקתו של העובד על ידי הישות, אך הן אינן מותרות בניכוי בקביעת ההכנסה החייבת עד לתשלום הטבת הפרישה או ביצוע הפקדות בקופה על ידי הישות. (הערה: באופן דומה, הפרשים זמניים הניתנים לניכוי נובעים בגין הוצאות אחרות, כגון הוצאות אחריות מוצר או ריבית, הניתנות לניכוי על בסיס מזומן בקביעת ההכנסה החייבת).
2. סכום הפחת שנצבר בגין נכס בדוחות הכספיים הינו גבוה מסכום הפחת שהותר בניכוי לצורכי מס עד ליום המאזן.
3. עלות מלאי שנמכר קודם ליום המאזן מנוכה בקביעת הרווח החשבונאי עם משלוח הטובין או ביצוע השירותים, אך מותרת בניכוי מההכנסה החייבת רק עם גביית המזומנים. (הערה: כמוסבר בחלק א' - סעיף 2 לעיל, קיים גם הפרש זמני חייב במס בגין יתרות הלקוחות).
4. שווי המימוש נטו של פריט מלאי, או הסכום בר-ההשבה של פריט רכוש קבוע, נמוך מערכו הקודם בספרים, ולכן הישות מקטינה את ערכו בספרים של הנכס, אך הקטנה זו אינה נלקחת בחשבון לצורכי מס, כל עוד לא נמכר הנכס.
5. עלויות מחקר (או עלויות ארגון או הקמה אחרות) נזקפות כהוצאה בקביעת הרווח החשבונאי, אך אינן ניתנות לניכוי בקביעת ההכנסה החייבת עד לתקופה מאוחרת יותר.
6. הכנסה נדחית במאזן, למרות שנכללה כבר בהכנסה החייבת בגין התקופה השוטפת או תקופות קודמות.
7. מענק ממשלתי המוצג, במקרים מסוימים, במאזן כהכנסה נדחית, לא יהיה חייב במס בתקופות עתידיות. (הערה: סעיף 24 לתקן אוסר הכרה בנכס המסים הנדחים, ראה גם סעיף 33 לתקן).

עסקאות המשפיעות על המאזנים

8. הוצאות הנפקה בחברה תעשייתית המוצגות במאזן כהפחתה של הפרמיה, מוכרות בניכוי לצורך מס בקביעת ההכנסה החייבת. (הערה: המסים הנדחים נזקפים להון העצמי).

התאמות שווי הוגן והערכות מחדש

9. נכסים פיננסיים או נדל"ן להשקעה נכללים בדוחות הכספיים על פי שוויים ההוגן, הנמוך מעלותם, אך לא מתבצעת התאמה מקבילה לצורכי מס.

צירופי עסקים ואיחוד

10. התחייבות מוכרת לפי שוויה ההוגן בצירוף עסקים, אך ההוצאות המתייחסות אינן מותרות בניכוי בקביעת ההכנסה החייבת עד לתקופה מאוחרת יותר.

11. מוניטין שלילי מוצג כהכנסה נדחית במאזן וההכנסה לא תילקח בחשבון בקביעת ההכנסה החייבת. (הערה: סעיף 24 לתקן אוסר הכרה בנכס המסים הנדחים).¹⁷

12. רווחים שטרם מומשו, הנובעים מעסקאות בין-קבוצתיות, מנוכים מהערך בספרים של נכסים כגון מלאי או רכוש קבוע, אך לא מתבצעת התאמה מקבילה לצורכי מס.

13. בוטל.

14. בוטל.

חלק ג - דוגמאות לנסיבות שבהן הערך בספרים של נכס או התחייבות ובסיס המס שלהם הינם זהים

1. הוצאות שנצברו הותרו בניכוי בקביעת חבות המס השוטפת של הישות לשנה הנוכחית או לתקופות קודמות.

2. הלוואה לפירעון נמדדת לפי הסכום המקורי שהתקבל, שהינו זהה לסכום העומד לתשלום ביום הפירעון הסופי של הלוואה.

3. הוצאות שנצברו לא יותרו בניכוי לצורכי מס.

4. הכנסות שנצברו לא יהיו חייבות במס.

¹⁷ בוטל ע"י סעיף 33(ו) לתקן חשבונאות (ת"ח) מס' 20 (מתוקן) בתחילה ת"ח-2006.1.1.

**נספח ב'
דוגמאות לחישוב והצגה**

הנספח מהווה חלק בלתי נפרד מהתקן. קטעים מתוך דוחות רווח והפסד ומאזנים נכללו על מנת להציג את ההשפעה של העסקאות המפורטות להלן על דוחות כספיים אלו. קטעים אלה אינם עונים בהכרח על כל דרישות הגילוי וההצגה של תקני חשבונאות אחרים.

כל הדוגמאות בנספח זה מניחות שלישויות האמורות אין עסקאות אחרות, מלבד העסקאות המתוארות בהדגמה.

דוגמא 1 - נכסים בני-פחת

ישות רוכשת ציוד תמורת 10,000 ש"ח ומפחיתה אותו בשיטת הקו הישר על בסיס אורך החיים השימושיים שלו, שהינו 5 שנים. לצורכי מס, מופחת הציוד בשיעור של 25% לשנה בקו ישר. ניתן לנצל הפסדים לצורכי מס כנגד הכנסה חייבת בשנים הבאות. שיעור המס הינו 40%.

הישות תשיב את ערכו בספרים של הציוד על ידי שימוש בו לייצור מוצרים למכירה. לכן, חישוב המסים השוטפים של הישות הינו כדלקמן:

<u>שנה</u>					
<u>5</u>	<u>4</u>	<u>3</u>	<u>2</u>	<u>1</u>	
0	2,000	2,000	2,000	2,000	הכנסה חייבת (לפני פחת)
<u>0</u>	<u>2,500</u>	<u>2,500</u>	<u>2,500</u>	<u>2,500</u>	פחת לצורכי מס
					הכנסה חייבת
0	(500)	(500)	(500)	(500)	(הפסד לצורך מס)
<u>40%</u>	<u>40%</u>	<u>40%</u>	<u>40%</u>	<u>40%</u>	שיעור מס
					הוצאות (הכנסות)
<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	מסים שוטפים לפי 40%

הישות מכירה בנכס מסים נדחים בסוף השנים 1 עד 4, כיוון שצפויה הכנסה חייבת בשנים הבאות שכנגדה ניתן יהיה לנצל את ההפסד לצורכי מס שטרם נוצל.

הטיפול במסים הנדחים הינו כדלקמן:

ציון

<u>שנה</u>					
<u>5</u>	<u>4</u>	<u>3</u>	<u>2</u>	<u>1</u>	
0	2,000	4,000	6,000	8,000	ערך בספרים
<u>0</u>	<u>0</u>	<u>2,500</u>	<u>5,000</u>	<u>7,500</u>	בסיס מס
0	2,000	1,500	1,000	500	הפרש זמני חייב במס
800	600	400	200	0	התחייבות מסים נדחים לתחילת השנה
<u>(800)</u>	<u>200</u>	<u>200</u>	<u>200</u>	<u>200</u>	הוצאות (הכנסות) מסים נדחים
<u>0</u>	<u>800</u>	<u>600</u>	<u>400</u>	<u>200</u>	התחייבות מסים נדחים לסוף השנה

הישות זוקפת התחייבות מסים נדחים בשנים 1 עד 4, משום שהיפוכו של ההפרש הזמני החייב במס ייצור הכנסה חייבת בשנים הבאות.

הפסד להעברה

<u>שנה</u>					
<u>5</u>	<u>4</u>	<u>3</u>	<u>2</u>	<u>1</u>	
0	2,000	1,500	1,000	500	הפסד לצורכי מס שטרם נוצל
0	2,000	1,500	1,000	500	הפרש זמני ניתן לניכוי
800	600	400	200	0	נכס מסים נדחים לתחילת השנה
<u>(800)</u>	<u>200</u>	<u>200</u>	<u>200</u>	<u>200</u>	הכנסות (הוצאות) מסים נדחים
<u>0</u>	<u>800</u>	<u>600</u>	<u>400</u>	<u>200</u>	נכס מסים נדחים לסוף השנה

הישות זוקפת נכס מסים נדחים בשנים 1 עד 4, משום שהיפוכו של ההפרש הזמני הניתן לניכוי יקטין את ההכנסה החייבת בשנים הבאות.

דוח הרווח והפסד של הישות הינו כדלקמן:

<u>שנה</u>					
<u>5</u>	<u>4</u>	<u>3</u>	<u>2</u>	<u>1</u>	
					הכנסות
2,000	2,000	2,000	2,000	2,000	(לפני פחת)
<u>2,000</u>	<u>2,000</u>	<u>2,000</u>	<u>2,000</u>	<u>2,000</u>	פחת
0	0	0	0	0	רווח לפני מסים
					סך הוצאות
0	0	0	0	0	מסים שוטפים
0	0	0	0	0	ונדחים
0	0	0	0	0	רווח נקי לתקופה
_____	_____	_____	_____	_____	
_____	_____	_____	_____	_____	

דוגמא 2 - נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים

דוגמא זו עוסקת בישות לאורך תקופה בת שנתיים, X5 ו-X6. בשנת X, שיעור המס הינו 40% מההכנסה החייבת. בשנת X6, שיעור המס הינו 35% מההכנסה החייבת.

להלן נתונים נוספים:

1. תרומות לצדקה נזקפות כהוצאה בדוח רווח והפסד בעת תשלומן, ואינן מוכרות לצורכי מס.
2. בשנת X5 הודיעו הרשויות הרלוונטיות לישות כי בכוונתן לנקוט בצעדים משפטיים נגד הישות בגין פליטת גופרית. למרות שנכון לחודש דצמבר X5 טרם נידונה התביעה בבית משפט, הכירה הישות התחייבות בסך 700 ש"ח בשנת X5, המשקפת לדעתה את האומדן הטוב ביותר לגבי סכום הקנס העלול לנבוע מהתביעה. קנסות אינם מותרים בניכוי לצורכי מס.
3. בשנת X2, נגרמו לישות עלויות בסך 1,250 ש"ח בגין פיתוח מוצר חדש. עלויות אלה הותרו בניכוי לצורכי מס בשנת X2. לצורכי הטיפול החשבונאי, היוונה הישות את העלויות האמורות והפחיתה אותן בשיטת הקו הישר על פני חמש שנים. נכון ליום 31 בדצמבר X4, היתרה המופחתת של עלויות פיתוח המוצר הייתה 500 ש"ח.
4. בשנת X5, חתמה הישות על הסכם עם עובדיה הקיימים להענקת הטבות של טיפול רפואי לעובדים שיפרשו. הישות מכירה כהוצאה את עלות תוכנית זו על פני תקופת העסקתם של העובדים. בשנים X5 ו-X6 לא בוצעו תשלומים לעובדים שפרשו בגין ההטבות האמורות. עלויות טיפול רפואי מוכרות לצורכי מס עם התשלום לעובדים שפרשו. הישות קבעה כי צפויה הכנסה חייבת שכנגדה ניתן יהיה לנצל נכסי המסים הנדחים שיווצרו.
5. בניינים מופחתים לפי שיטת הקו הישר בשיעור של 5% לשנה לצורכי הטיפול החשבונאי ו-10% לשנה לצורכי מס. כלי רכב מופחתים לפי שיטת הקו הישר בשיעור של 20% לשנה לצורכי הטיפול החשבונאי ו-25% לשנה לצורכי מס. כל הרכישות התבצעו בתחילת השנה.

הוצאות המסים השוטפים

<u>X6</u>	<u>X5</u>	
ש"ח	ש"ח	
9,190	8,775	רווח חשבונאי
		: הוסף:
7,800	4,800	פחת לצורכי הטיפול החשבונאי
350	500	תרומות לצדקה
-	700	קנס בגין זיהום הסביבה
250	250	עלויות פיתוח מוצר
<u>1,000</u>	<u>2,000</u>	הטבות טיפול רפואי
18,590	17,025	
		: הפחת:
<u>(11,850)</u>	<u>(8,100)</u>	פחת לצורכי מס
<u>6,740</u>	<u>8,925</u>	הכנסה חייבת
	<u>3,570</u>	הוצאות מסים שוטפים לפי 40%
<u>2,359</u>		הוצאות מסים שוטפים לפי 35%

הערך בספרים של רכוש קבוע

<u>עלות</u>	<u>בניין</u>	<u>כלי רכב</u>	<u>סך הכל</u>
	<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>
יתרה ליום 31 בדצמבר X4	50,000	10,000	60,000
תוספות בשנת X5	6,000	-	6,000
יתרה ליום 31 בדצמבר X5	56,000	10,000	66,000
תוספות בשנת X6	-	15,000	15,000
יתרה ליום 31 בדצמבר X6	56,000	25,000	81,000
פחת שנצבר	5%	20%	
יתרה ליום 31 בדצמבר X4	20,000	4,000	24,000
פחת לשנת X5	2,800	2,000	4,800
יתרה ליום 31 בדצמבר X5	22,800	6,000	28,800
פחת לשנת X6	2,800	5,000	7,800
יתרה ליום 31 בדצמבר X6	25,600	11,000	36,600
ערך בספרים			
31 בדצמבר X4	30,000	6,000	36,000
31 בדצמבר X5	33,200	4,000	37,200
31 בדצמבר X6	30,400	14,000	44,400

בסיס המס של רכוש קבוע

<u>עלות</u>	<u>בניין</u>	<u>כלי רכב</u>	<u>סך הכל</u>
	<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>
יתרה ליום 31 בדצמבר X4	50,000	10,000	60,000
תוספות בשנת X5	6,000		6,000
יתרה ליום 31 בדצמבר X5	56,000	10,000	66,000
תוספות בשנת X6	-	15,000	15,000
יתרה ליום 31 בדצמבר X6	56,000	25,000	81,000
פחת שנצבר	10%	25%	
יתרה ליום 31 בדצמבר X4	40,000	5,000	45,000
פחת לשנת X5	5,600	2,500	8,100
יתרה ליום 31 בדצמבר X5	45,600	7,500	53,100
פחת לשנת X6	5,600	6,250	11,850
יתרה ליום 31 בדצמבר X6	51,200	13,750	64,950
בסיס המס			
31 בדצמבר X4	10,000	5,000	15,000
31 בדצמבר X5	10,400	2,500	12,900
31 בדצמבר X6	4,800	11,250	16,050

נכסי מסים נדחים, התחייבויות מסים נדחים והוצאות מסים נדחים
 ליום 31 בדצמבר X4

הפרשים זמניים	בסיס המס	ערך בספרים	
ש"ח	ש"ח	ש"ח	
-	500	500	חייבים ויתרות חובה
-	2,000	2,000	מלאי
500	-	500	עלויות פיתוח מוצר
-	33,000	33,000	השקעות
<u>21,000</u>	<u>15,000</u>	<u>36,000</u>	רכוש קבוע
21,500	50,500	72,000	סך נכסים
-	3,000	3,000	מסים שוטפים לשלם
-	500	500	זכאים ויתרות זכות
-	-	-	קנסות לשלם
-	-	-	התחייבות בגין טיפול רפואי
-	20,000	20,000	חוב לזמן ארוך
-	8,600	8,600	מסים נדחים
-	32,100	32,100	סך התחייבויות
-	5,000	5,000	הון המניות
	13,400	34,900	יתרת העודפים
	50,500	72,000	סך התחייבויות והון עצמי
<u>21,500</u>			הפרשים זמניים
8,600	= 21,500 * 40%		התחייבות מסים נדחים
-			נכס מסים נדחים
<u>8,600</u>			התחייבות מסים נדחים, נטו

**נכסי מסים נדחים, התחייבויות מסים נדחים והוצאות מסים נדחים
ליום 31 בדצמבר X5**

<u>הפרשים זמניים</u>	<u>בסיס המס</u>	<u>ערך בספרים</u>	
<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	
-	500	500	חייבים ויתרות חובה
-	2,000	2,000	מלאי
250	-	250	עלויות פיתוח מוצר
-	33,000	33,000	השקעות
24,300	12,900	37,200	רכוש קבוע
<u>24,550</u>	<u>48,400</u>	<u>72,950</u>	סך נכסים
-	3,570	3,570	מסים שוטפים לשלם
-	500	500	זכאים ויתרות זכות
-	700	700	קנסות לשלם
(2,000)	-	2,000	התחייבות בגין טיפול רפואי
-	12,475	12,475	חוב לזמן ארוך
-	9,020	9,020	מסים נדחים
(2,000)	26,265	28,265	סך התחייבויות
-	5,000	5,000	הון המניות
	17,135	39,685	יתרת העודפים
	<u>48,400</u>	<u>72,950</u>	סך התחייבויות והון עצמי
<u>22,550</u>			הפרשים זמניים
9,820	= 24,550 * 40%		התחייבות מסים נדחים
(800)	= (2,000) * 40%		נכס מסים נדחים
9,020			התחייבות מסים נדחים, נטו
(8,600)			בניכוי: יתרת התחייבות מסים נדחים לתחילת השנה
420			הוצאות מסים נדחים בגין יצירתם והיפוכם של הפרשים זמניים

נכסי מסים נדחים, התחייבויות מסים נדחים והוצאות מסים נדחים
ליום 31 בדצמבר X6

<u>הפרשים</u>	<u>ערך</u>	<u>בספרים</u>	
<u>זמניים</u>	<u>בסיס המס</u>	<u>בספרים</u>	
<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	
-	500	500	חייבים ויתרות חובה
-	2,000	2,000	מלאי
-	-	-	עלויות פיתוח מוצר
-	33,000	33,000	השקעות
<u>28,350</u>	<u>16,050</u>	<u>44,400</u>	רכוש קבוע
28,350	51,550	79,900	סך נכסים
-	2,359	2,359	מסים שוטפים לשלם
-	500	500	זכאים ויתרות זכות
-	700	700	קנסות לשלם
(3,000)	-	3,000	התחייבות בגין טיפול רפואי
-	12,805	12,805	חוב לזמן ארוך
-	8,873	8,873	מסים נדחים
(3,000)	25,237	28,237	סך התחייבויות
-	5,000	5,000	הון המניות
	<u>21,313</u>	<u>46,663</u>	יתרת העודפים
	51,550	79,900	סך התחייבויות והון עצמי
<u>25,350</u>			הפרשים זמניים
9,923	= 28,350 * 35%		התחייבות מסים נדחים
<u>(1,050)</u>	= (3,000) * 35%		נכס מסים נדחים
8,873			התחייבות מסים נדחים, נטו
(9,020)			בניכוי: יתרת התחייבות מסים נדחים נטו לתחילת השנה
			התאמת יתרת התחייבות המסים הנדחים נטו לתחילת השנה בגין הפחתת שיעור המס
<u>1,127</u>	= 22,550 * 5%		
980			הוצאות מסים נדחים בגין יצירתם והיפוכם של הפרשים זמניים

גילוי לדוגמא

הסכומים שלגביהם דורש התקן גילוי נאות הנם כדלקמן:

מרכיבים עיקריים של הוצאות מסים (הכנסות מסים) (סעיף 79)

<u>X6</u>	<u>X5</u>	
ש"ח	ש"ח	
2,359	3,570	הוצאות מסים שוטפים
980	420	הוצאות מסים נדחים בגין יצירתם והיפוכם של הפרשים זמניים
(1,127)	-	הכנסות מסים נדחים בגין ירידה בשיעור המס
<u>2,212</u>	<u>3,990</u>	הוצאות מסים

הסבר לגבי הקשר שבין הוצאות המסים והרווח החשבונאי (סעיף 81(ג))

התקן מאפשר שתי שיטות חלופיות להסבר הקשר שבין הוצאות (הכנסות) המסים והרווח החשבונאי. שני הפורמטים להצגה מפורטים להלן:

א. התאמה מספרית בין הוצאות מסים (הכנסות מסים) לבין המכפלה של הרווח החשבונאי בשיעור(י) המס הרלוונטי(ים), תוך גילוי הבסיס על פיו חושבו(ו) שיעור(י) המס הרלוונטי(ים)

<u>X6</u>	<u>X5</u>	
ש"ח	ש"ח	
<u>9,190</u>	<u>8,775</u>	הרווח החשבונאי
3,217	3,510	מס בשיעור של 35% (X5 - 40%) השפעת המס של הוצאות שאינן מותרות בניכוי בקביעת ההכנסה החייבת:
122	200	תרומות לצדקה
-	280	קנסות בגין זיהום הסביבה
(1,127)	-	ירידה ביתרת המסים הנדחים לתחילת השנה כתוצאה מהפחתת שיעור המס
<u>2,212</u>	<u>3,990</u>	הוצאות מסים

ב. התאמה מספרית בין שיעור המס האפקטיבי הממוצע לבין שיעור המס הרלוונטי, תוך גילוי הבסיס על פיו חושב שיעור המס הרלוונטי:

<u>X6</u>	<u>X5</u>	
%	%	
35.0	40.0	שיעור המס הרלוונטי השפעת המס של הוצאות שאינן מותרות בניכוי בקביעת ההכנסה החייבת:
1.3	2.3	תרומות לצדקה
-	3.2	קנסות בגין זיהום הסביבה
(12.3)	-	ירידה ביתרת המסים הנדחים לתחילת השנה כתוצאה מהפחתת שיעור המס
<u>24.0</u>	<u>45.5</u>	שיעור המס האפקטיבי הממוצע (לפי חלוקת הוצאות המסים ברווח לפני מסים)

הסבר לגבי השינויים בשיעור(י) המס הרלוונטי(ים) בהשוואה לתקופה החשבונאית הקודמת (סעיף 81(ד))

בשנת X6 אישרה הממשלה שינוי בשיעור המס מ- 40% ל- 35%.

עבור כל סוג של הפרשים זמניים, ועבור כל סוג של הפסדים לצורכי מס או הטבות מס שטרם נוצלו:

א. הסכום של נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים, אשר הוכרו במאזן לגבי כל אחת מהתקופות המוצגות,

ב. סכום הכנסות מסים נדחים או הוצאות מסים נדחים, שהוכרו בדוח רווח והפסד לגבי כל אחת מהתקופות המוצגות, אם הדבר לא ברור מהשינויים ביתרות שהוכרו במאזן (סעיף 81(ז)):

<u>X6</u>	<u>X5</u>	
ש"ח	ש"ח	
9,923	9,720	פחת מואץ לצורכי מס
		הוצאות בגין טיפול רפואי, שיוכרו במועד תשלומן
(1,050)	(800)	בפועל
	100	עלויות פיתוח מוצר שהותרו בניכוי מההכנסה החייבת
		בשנים קודמות
<u>8,873</u>	<u>9,020</u>	התחייבות למסים נדחים, נטו

(הערה: סכום הכנסות מסים נדחים או הוצאות מסים נדחים, שהוכר בדוח רווח והפסד לשנה השוטפת ברור מהשינויים בסכומים שהוכרו במאזן).

דוגמא 3 - צירופי עסקים

ביום 1 בינואר X5, רכשה ישות א' 100% מהמניות של ישות ב', בעלות של 600 ש"ח. במועד הרכישה, בסיס המס של ההשקעה של ישות א' בישות ב' בתחום השיפוט של א' הוא 600 ש"ח. הפחתות בערך בספרים של מוניטין אינן מוכרות לצורכי מס, ועלות המוניטין לא תותר בניכוי אם ישות ב' תממש את העסק, אליו שייך המוניטין. שיעור המס בתחום השיפוט של ישות א' הינו 30%, ושיעור המס בתחום השיפוט של ישות ב' הינו 40%.

בטבלה להלן מפורט השווי ההוגן של הנכסים המזוהים שנרכשו והתחייבויות המזוהות שניטלו (למעט נכסי המסים הנדחים והתחייבויות המסים הנדחים) על ידי ישות א', בסיס המס שלהם בתחום השיפוט של ישות ב' וההפרשים הזמניים הנובעים מכך.

<u>פרשים</u>	<u>בסיס</u>	<u>עלות</u>	
<u>זמניים</u>	<u>המס</u>	<u>הרכישה</u>	
<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	
115	155	270	רכוש קבוע
-	210	210	חייבים ויתרות חובה
-	124	174	מלאי
(30)	-	(30)	התחייבויות בגין הטבות פרישה
<u>-</u>	<u>(120)</u>	<u>(120)</u>	זכאים ויתרות זכות
			השווי ההוגן של הנכסים המזוהים שנרכשו והתחייבויות המזוהות שניטלו, למעט מסים נדחים
<u>135</u>	<u>369</u>	<u>504</u>	

נכס המסים הנדחים לזמן ארוך הנובע מהתחייבויות בגין הטבות עקב פרישה מקוזז כנגד התחייבויות המסים הנדחים לזמן ארוך הנובעות מהרכוש הקבוע (ראה סעיף 74 לתקן). התחייבות המסים הנדחים לזמן קצר בגין המלאי תוצג בנפרד.

בתחום השיפוט של ישות ב', אף הפחתה של עלות המוניטין אינה מותרת בניכוי. לפיכך, בסיס המס של המוניטין (בתחום השיפוט של ישות ב') הינו אפס. עם זאת, בהתאם לסעיף 15(א) לתקן, ישות א' אינה מכירה בהתחייבות מסים נדחים בגין ההפרש הזמני החייב במס המתייחס למוניטין, בתחום שיפוט של ישות ב'.

הערך בספרים, בדוחות הכספיים המאוחדים של ישות א', של השקעתה בישות ב' מורכב כדלקמן:

<u>ש"ח</u>	
504	השווי ההוגן של הנכסים המזוהים שנרכשו והתחייבויות המזוהות שניטלו, למעט המסים הנדחים
<u>(54)</u>	התחייבות מסים נדחים (135 לפי 40%)
450	השווי ההוגן של הנכסים המזוהים שנרכשו והתחייבויות המזוהות שניטלו
<u>150</u>	מוניטין (בניכוי הפחתה בסך אפס)
<u>600</u>	הערך בספרים

כיוון שבמועד הרכישה, בתחום השיפוט של ישות א', בסיס המס של ההשקעה של ישות א' בישות ב' היא 600 ש"ח, אין הפרש זמני המיוחס להשקעה, בתחום השיפוט של ישות א'.

השינויים בהון העצמי של ישות ב' (לרבות התאמות השווי ההוגן שבוצעו במועד הרכישה) במהלך שנת X5, הם כדלקמן:

<u>ש"ח</u>	
450	יתרה ליום 1 בינואר X5
150	רווח לשנת X5 (לרבות הפחתת התאמות השווי ההוגן)
<u>(80)</u>	דיבידנד שהוכרז
<u>520</u>	יתרה ליום 31 בדצמבר X5

ישות א' מכירה בהתחייבות בגין כל מס שנוכה במקור או מסים אחרים שתחויב בהם בגין הדיבידנד לקבל בסך 80 ש"ח.

נכון ליום 31 בדצמבר X5, הערך בספרים של השקעתה של ישות א' בישות ב', למעט סכום הדיבידנד לקבל, הינו כדלקמן:

<u>ש"ח</u>	
520	הנכסים נטו של ישות ב' (מבוסס על השווי ההוגן של הנכסים נטו למועד הרכישה)
<u>135</u>	מוניטין (בניכוי הפחתה בסך 15)
<u>655</u>	הערך בספרים

ההפרש הזמני, בסך 55 ש"ח, המיוחס להשקעתה של ישות א' מורכב כדלקמן:

<u>ש"ח</u>	
70	חלק מצטבר ברווח ממועד הרכישה
<u>(15)</u>	הפחתה מצטברת של המוניטין
<u>55</u>	

אם תאגיד א' החליט שלא למכור את ההשקעה בעתיד הנראה לעין, וכן החליט שתאגיד ב' לא יחלק את הרווחים הבלתי מחולקים שלו בעתיד הנראה לעין, לא תוכר כל התחייבות מסים נדחים בגין השקעתו של תאגיד א' בתאגיד ב' (ראה סעיפים 39 ו-40 לתקן). יש לציין כי חריג זה יהיה תקף לגבי השקעה בחברה מוחזקת, שאינה חברה בת רק במידה וקיים הסכם, המונע את חלוקת הרווחים על ידי החברה המוחזקת בעתיד הנראה לעין (ראה סעיף 42 לתקן). תאגיד א' יכלול גילוי לסכום ההפרש הזמני (55) שבגינו לא נזקפו מסים נדחים (ראה סעיף 81(ו) לתקן).

אם אחת ההנחות האמורות לעיל, חדלו מלהתקיים, יכיר תאגיד א' בהתחייבות מסים נדחים. שיעור המס משקף את האופן שבו תאגיד א' מצפה להשיב את הערך בספרים של השקעתו (ראה סעיף 51 לתקן).

תאגיד א' יכלול חיוב או זיכוי מסים נדחים במסגרת ההון העצמי במקרה שהמסים הנדחים נובעים מהפרשי תרגום מטבע חוץ, אשר חויבו או זוכו ישירות להון העצמי (סעיף 61 לתקן). תאגיד א' יכלול גילוי נפרד של:

א. סכום המסים הנדחים, אשר נזקף ישירות להון העצמי (סעיף 81(א) לתקן), וכן

ב. יתרת סכום ההפרשים הזמניים, שאינם צפויים להתהפך בעתיד הנראה לעין ואשר, כתוצאה מכך, לא הוכרו בגינם מסים נדחים (ראה סעיף 81(ו) לתקן).

דוגמא 4 - מכשירים פיננסיים מורכבים⁸

ביום 31 בדצמבר X4 קיבלה ישות הלוואה המירה בסך 1,000 ש"ח, שאינה נושאת ריבית, העומדת לפירעון ביום 1 בינואר X8. בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 32, מכשירים פיננסיים: גילוי והצגה⁹, תסווג הישות את מרכיב ההתחייבות של המכשיר כהתחייבות ואת המרכיב ההוני כהון עצמי. הישות מקצה למרכיב ההתחייבות של ההלוואה ההמירה ערך בספרים ראשוני בסך 751 ש"ח ולמרכיב ההוני של ההלוואה ההמירה בסך 249 ש"ח. לאחר מכן, הישות מכירה בניכיון כהוצאות ריבית בשיעור שנתי של 10% מהערך בספרים של מרכיב ההתחייבות לתחילת השנה. רשויות המס אינן מתירות לישות לדרוש ניכוי כלשהו בגין הניכיון על מרכיב ההתחייבות של ההלוואה ההמירה. שיעור המס הינו 40%¹⁰.

ההפרשים הזמניים בגין מרכיב ההתחייבות, והתחייבות המסים הנדחים, הוצאות המסים הנדחים והכנסות המסים הנדחים, הם כדלקמן:

<u>שנה</u>				
<u>X7</u>	<u>X6</u>	<u>X5</u>	<u>X4</u>	
<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	
1,000	909	826	751	הערך בספרים של מרכיב ההתחייבות
<u>1,000</u>	<u>1,000</u>	<u>1,000</u>	<u>1,000</u>	בסיס המס
-	91	174	249	הפרש זמני חייב במס
37	70	100	0	יתרת התחייבות המסים הנדחים לתחילת השנה, לפי 40%
-	-	-	100	מסים נדחים שנוקפו להון העצמי
(37)	(33)	(30)	-	הוצאות (הכנסות) מסים נדחים
=	<u>37</u>	<u>70</u>	<u>100</u>	יתרת התחייבות המסים הנדחים לסוף השנה, לפי 40%

⁸ הטיפול החשבונאי במכשיר פיננסי מורכב אינו בהתאם לגילוי דעת 53, התחייבויות ניתנות להמרה. הערת השוליים בוטלה ע"י סעיף 112(ב) לתקן חשבונאות (ת"ח) מס' 22 בתחילה מ-1.1.2006.

⁹ טרם אומץ ע"י המוסד לתקינה בעת פרסום תקן זה. הערת השוליים בוטלה ע"י סעיף 112(ב) לתקן חשבונאות (ת"ח) מס' 22 בתחילה מ-1.1.2006.

¹⁰ תוקן ע"י סעיף 112(א) לתקן חשבונאות (ת"ח) מס' 22 בתחילה מ-1.1.2006.

כמוסבר בסעיף 23 לתקן, ביום 31 בדצמבר X4, הישות מכירה בהתחייבות המסים הנדחים, באמצעות התאמת הערך בספרים הראשוני של המרכיב ההוני של ההתחייבות ההמירה. כלומר, הסכומים שיוכרו במועד זה הם כדלקמן:

751	מרכיב ההתחייבות
100	התחייבות מסים נדחים
<u>149</u>	מרכיב ההון (249 פחות 100)
<u>1,000</u>	

השינויים ביתרת התחייבות המסים הנדחים לאחר מכן יוכרו בדוח רווח והפסד כהכנסות מסים (ראה סעיף 23 לתקן). לפיכך, דוח הרווח והפסד של הישות הוא כדלקמן:

<u>שנה</u>				
<u>X7</u>	<u>X6</u>	<u>X5</u>	<u>X4</u>	
<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	
91	83	75	-	הוצאת ריבית (ניכיון רעיוני)
<u>(37)</u>	<u>(33)</u>	<u>(30)</u>	-	הוצאות (הכנסות) מסים נדחים
<u>54</u>	<u>50</u>	<u>45</u>	=	

דוגמה 5^ט

^ט דוגמה 5 נוספה ע"י סעיף ג3 לתקן חשבונאות (ת"ח) מס' 24 בתחילה נ-2006.1.1.

נספח ג'

הטיפול החשבונאי במסים על ההכנסה בגין השקעה בחברה נשלטת זרה בעקבות תיקון מספר 132 לפקודת מס הכנסה

הנספח מהווה חלק בלתי נפרד מהתקן.

1. ב- 1 בינואר 2003 נכנס לתוקף תיקון מספר 132 לפקודת מס הכנסה (הידוע גם כ- "רפורמה במס"). סעיף 75ב לפקודת מס הכנסה כפי שתוקן בתיקון מספר 132 מגדיר את המונח "חברה נשלטת זרה" ו"בעל שליטה". בעיקרון, חברה נשלטת זרה היא חברה תושבת חוץ, שניירות הערך שלה אינם נסחרים בבורסה, רוב הכנסתה היא הכנסה פסיבית, שהמס עליה במדינת החוץ אינו עולה על 20%, ולמעלה מ- 50% באחד או יותר מאמצעי השליטה בה מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי תושבי ישראל או בידי אזרחי ישראל תושבי האזור. חברה בעלת שליטה, המחזיקה בחברה נשלטת זרה, כהגדרתן בסעיף האמור, תחויב במס על חלקה ברווחים של החברה הנשלטת הזרה על בסיס מצטבר, אף אם טרם חולקו כדיבידנד.

2. כתוצאה מהתיקון האמור, יכול להיווצר מצב בו חלק חברה מחזיקה ברווחי חברה מוחזקת, או רווחים מהשקעה, המוצגת על בסיס העלות, יחויבו במס בישראל בעת התהוותם, כלומר, מוקדם ממועד חלוקת הרווחים כדיבידנד לחברה המחזיקה/משקיעה או ממועד מימוש ההשקעה.

כללים לרישום נכס מסים נדחים

3. סעיף 24 לתקן קובע כי יש להכיר בנכס מסים נדחים בגין כל ההפרשים הזמניים הניתנים לניכוי, עד לסכום שצפוי שתהיה הכנסה חייבת שכנגדה ניתן יהיה לנצל את ההפרש הזמני הניתן לניכוי.

השקעה בחברה מושקעת המוצגת לפי העלות

4. א. אם ההשקעה בחברה הנשלטת הזרה מוצגת לפי העלות, על החברה המשקיעה להכיר בכל תקופת דיווח בהוצאות מסים שוטפים בדוח רווח והפסד בגין המס החל על חלקה של החברה המשקיעה ברווחי החברה המושקעת.

ב. במקרה זה יש להכיר בנכס מסים נדחים בגין ההפרש הזמני הניתן לניכוי אם צפוי שאותם רווחים עליהם שולם המס צפויים להתממש בידי המשקיע.

השקעה בחברה מוחזקת

5. אם ההשקעה בחברה הנשלטת הזרה מוצגת לפי שיטת השווי המאזני, על החברה המחזיקה להכיר בכל תקופת דיווח בהוצאות מסים שוטפים בדוח רווח והפסד בגין המס החל על חלק החברה המחזיקה ברווחי החברה המוחזקת, וזאת ללא תלות במועד הכרזת הדיבידנד או חלוקתו או במועד מימוש ההשקעה.
6. אם הבסיס לצורכי מס אינו זהה לערך בספרים של ההשקעה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, ההפרש הזמני יטופל בהתאם להוראות תקן זה.
7. אופן ההצגה של הוצאות מסים בגין השקעות בחברות מוחזקות יהיה בהתאם לסעיף 77 לתקן.

הדגמה

8. תאגיד א' מחזיק 30% מהון המניות של תאגיד ב' החל ממועד הקמתו (1 בינואר 2004). לתאגיד א' השפעה מהותית על מדיניותו הכספית והתפעולית של תאגיד ב' ולפיכך מציג את ההשקעה בתאגיד ב' על בסיס שיטת השווי המאזני. כמו כן, רכש תאגיד א' ביום 1 בינואר 2004 10% מהון המניות של תאגיד ג'. לתאגיד א' אין השפעה מהותית על מדיניותו הכספית והתפעולית של תאגיד ג' ולפיכך מציג את ההשקעה בתאגיד ג' על פי העלות. תאגידים ב' וג' מהווים חברה נשלטת זרה כהגדרתה בפקודת מס הכנסה.
9. חשבון ההשקעה בתאגיד ב' ליום 1 בינואר 2004 הסתכם לסך 1,000,000 ש"ח ועלות רכישת ההשקעה בתאגיד ג' הסתכמה לסך 200,000 ש"ח.
10. הרווח הנקי של תאגיד ב' לשנת 2004 הסתכם לסך של 50,000 ש"ח והרווח הנקי של תאגיד ג' הסתכם לסך 10,000 ש"ח.
11. שיעור המס החל על דיבידנד מחברה זרה הוא 25% ושיעור הניכוי במקור במדינת החוץ הוא אפס.

12. בדוח רווח והפסד של תאגיד א' לשנת 2004 יכללו הוצאות מסים שוטפים בגין השקעות בחברות מושקעות בסך 250 ש"ח ($25\% * 10\% * 10,000$) בסעיף הוצאות מסים, והוצאות מסים שוטפים בגין השקעות בחברות מוחזקות בסך 3,750 ש"ח ($25\% * 30\% * 50,000$) יקוזזו מסעיף חלק החברה המחזיקה ברווחי חברות מוחזקות.
13. אם מתקיים התנאי בסעיף 4(ב) לעיל, במאזן של תאגיד א' ליום 31 בדצמבר 2004 ייכלל נכס מסים נדחים בסך 250 ש"ח והכנסות מסים נדחים בסך 250 ש"ח בגין ההשקעה בתאגיד ג' (בסיס המס של ההשקעה הוא 201,000 ש"ח והערך בספרים של ההשקעה הוא 200,000 ש"ח).

נספח ד'

ההבדלים בין תקן חשבונאות מספר 19, מסים על הכנסה, לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 12, מסים על הכנסה (2000)

1. המבוא לתקן הבינלאומי הושמט מתקן זה. המבוא לתקן זה כולל את עיקרי התקן.
2. לסעיף 2 לתקן הבינלאומי נוספו שתי דוגמאות למסים על ההכנסה - מס שבח, מס על הסכום האינפלציוני החייב ומס רווח החל על מוסדות כספיים.
3. לתקן זה נוסף סעיף 18א, הקובע כי יש להכיר בהתחייבות מסים נדחים או בנכס מסים נדחים בגין הפרשים זמניים, הנוצרים כאשר המטבע המשמש כבסיס המדידה בדוחות הכספיים שונה מהמטבע שלפיו נקבעת ההכנסה החייבת או ההפסד לצורך מס (ובהתאם לכך בסיס המס של הנכסים וההתחייבויות). המסים הנדחים, הנובעים מכך, יזקפו לדוח רווח והפסד. לסעיף זה אף נוספה הערת שוליים, המבהירה כי שקל מותאם ושקל מדווח מהווים בסיסי מדידה שונים. כמו כן, נוסף סעיף 18(ו), המביא דוגמא להיווצרותם של הפרשים זמניים במקרה זה.
4. בסעיף 21 לתקן הבינלאומי נקבע כי מוניטין שנוצר ברכישה בצירוף עסקים נמדד כעודף עלות הרכישה על חלק הרוכש בשווי ההוגן נטו של הנכסים המזוהים, ההתחייבויות המזוהות וההתחייבויות התלויות של הנרכש. בסעיף 21 לתקן זה הוספה הבהרה כי ההתייחסות היא רק להתחייבויות תלויות של הנרכש, אשר הובאו בחשבון לצורך קביעת מחיר הרכישה.
5. סעיף 24 לתקן הבינלאומי קובע כי יש להכיר בנכס מסים נדחים בגין כל ההפרשים הזמניים הניתנים לניכוי, עד לסכום שצפוי שתהיה הכנסה חייבת שכנגדה ניתן יהיה לנצל את ההפרש הזמני הניתן לניכוי, אלא אם כן נכס המסים הנדחים נובע מההכרה הראשונית בנכס או בהתחייבות בעסקה אשר:
 1. אינה צירוף עסקים, וכן
 2. במועד ההכרה הראשונית אין השפעה על הרווח החשבונאי ועל ההכנסה החייבת (הפסד לצורך מס).

- סעיף 24 לתקן זה קובע בנוסף כי אין להכיר בנכס מסים נדחים בגין הפרש זמני בגין מונויטין שלילי, המטופל כהכנסה נדחית בהתאם לגילוי דעת 57, דינים וחשבונות כספיים מאוחדים. לפיכך, לסעיף 18(ג) נוספה התייחסות למונויטין שלילי.
6. לסעיף 24 בתקן הבינלאומי נוספה בתקן זה סיפא לפיה נכס מסים נדחים בגין הפרשים זמניים הניתנים לניכוי, הקשורים לחברות מוחזקות וזכויות בעסקאות משותפות, יוכר בהתאם לסעיף 44.
7. לתקן זה נוספה דוגמא לאחר סעיף 29, לאופן ביצוע הערכה לגבי קיומה של הכנסה חייבת בעתיד בהתאם להוראות סעיף זה.
8. סעיף 32 לתקן הבינלאומי בוטל על ידי תקן דיווח פיננסי בינלאומי מספר 3, צירופי עסקים. סעיף 32 לתקן זה קובע כי תקן זה אינו מתיר הכרה בנכס מסים נדחים, הנובע מהפרשים זמניים הניתנים לניכוי, הקשורים למונויטין שלילי המטופל כהכנסה נדחית בהתאם לגילוי דעת 57, דינים וחשבונות כספיים מאוחדים, כיוון שמונויטין שלילי הוא שייר וההכרה בנכס מסים נדחים תגדיל את הערך בספרים של המונויטין השלילי.
9. לסעיף 33 בתקן הבינלאומי נוספה הפניה לגילוי דעת מספר 35 של לשכת רואי חשבון.
10. הסיפא של סעיף 38 לתקן הבינלאומי קובעת כי בדוחות הכספיים המאוחדים, ההפרש הזמני בגין השקעות בחברות מוחזקות, עשוי להיות שונה, מהדוחות הכספיים הנפרדים, בהם ההשקעה מוצגת על פי עלות או שווי הוגן. לאור העובדה שבישראל השקעות בחברות מוחזקות מוצגות בדוחות הכספיים הנפרדים על בסיס שיטת השווי המאזני, לא קיים הבדל בין ההפרש הזמני בדוחות הכספיים המאוחדים לבין זה בדוחות הכספיים הנפרדים. לפיכך, סיפא זו נמחקה מתקן זה.
11. סעיף 41 לתקן הבינלאומי נכלל בסעיף 18 לתקן זה. סעיף 41 לתקן זה מתייחס אך ורק לפעילות חוץ של הישות המדווחת. לפיכך, קובע הסעיף כי הישות מציגה במטבע הפעילות שלה נכסים לא כספיים והתחייבויות לא כספיות של פעילות חוץ, המהווה חלק אינטגרלי מפעילויות הישות (ראה תקן חשבונאות מספר 13, השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ). כאשר ההכנסה החייבת או ההפסד לצורך מס של פעילות החוץ (ובהתאם לכך) בסיס המס של הנכסים הלא כספיים וההתחייבויות הלא כספיות) נקבע במטבע חוץ, שינויים בשער החליפין גורמים ליצירת

הפרשים זמניים. מאחר והפרשים זמניים אלו מתייחסים לנכסים ולהתחייבויות של פעילות החוץ ולא להשקעה של הישות המדווחת בפעילות זו, הישות המדווחת מכירה בהתחייבות מסים נדחים או (בכפוף לסעיף 24) בנכס מסים נדחים. המסים הנדחים, הנובעים מכך, יזקפו לדוח רווח והפסד (ראה סעיף 58).

12. לתקן זה נוסף סעיף 42א הקובע כי במקרים בהם מוכרת התחייבות מסים נדחים בגין דיבידנד של חברה מוחזקת, ונוצרת לחברה המוחזקת חבות מס, כגון במקרה של חברה מוחזקת, שלה מפעל מאושר במסלול הטבות חלופי, התחייבות המסים הנדחים בדוחות הכספיים של החברה המחזיקה בגין ההשקעה בחברה המוחזקת תכלול גם את המסים שישולמו על ידי החברה המוחזקת בעת חלוקת דיבידנד.

13. סעיפים 48, 64, 65א, 75, 76, 87א, ו- 87 לתקן הבינלאומי וסעיפים 6 ו- 17 לחלק א', 12 לחלק ב' ו- 13 לחלק ב' לנספח א' לתקן הבינלאומי הושמטו מתקן זה. הסיפא של סעיף 82א לתקן והסיפא של סעיפים 9 ו- 12 לחלק א' של נספח א' וסעיף 10 לחלק ב' של נספח א' הושמטו מתקן זה.

14. סעיף 50 אינו קיים בתקן הבינלאומי. סעיף 50 לתקן זה מאמץ את הוראות הפרשנות של הוועדה הבינלאומית 25 - SIC וקובע כי תוצאות המסים השוטפים והמסים הנדחים של שינוי במעמד המס של ישות הנובע, בין היתר, משינוי בהרכב בעלי מניותיה יכללו ברווח (הפסד) לתקופה, אלא אם כן תוצאות אלו מתייחסות לעסקאות ואירועים, שנזקפו או יזקפו להון העצמי באותה תקופה או בתקופה אחרת. תוצאות המס, המתייחסות לעסקאות ואירועים, שנזקפו או יזקפו להון העצמי באותה תקופה או בתקופה אחרת, יזקפו ישירות להון העצמי. סעיף 50 נכלל בתקן זה באותיות מודגשות.

15. לתקן זה נוספו סעיפים 59(ג) ו- 59(ד) המציגים כדוגמא להכנסות הנכללות ברווח החשבונאי בתקופה אחת, אך נכללות בהכנסה החייבת (הפסד לצורכי מס) בתקופה אחרת, הכנסות דמי שכירות והשקעה בחברה נשלטת זרה, בהתאמה.

16. לתקן זה נוסף סעיף 62(ה) המציג כדוגמא לפריט הנזקף ישירות להון העצמי את הזקיפה ההונית הנדרשת בעסקאות מסוימות בין ישות לבין בעל שליטה בה.

17. סעיף 68 לתקן הבינלאומי קובע את הטיפול החשבונאי במקרים בהם ההטבה הפוטנציאלית בהפסד מועבר לצרכי מס של הנרכש או נכסי מסים נדחים אחרים לא עמדו בקריטריונים להכרה כנכס נפרד בעת הטיפול הראשוני בצירוף עסקים, בהתאם לתקן דיווח פיננסי בינלאומי מספר 3, ובתקופות מאוחרות יותר ההטבה או נכס המסים הנדחים האחר ממומש. סעיף 68 לתקן זה קובע את הטיפול החשבונאי במקרים בהם בתקופות מאוחרות יותר נכס המסים הנדחים מוכר בדוחות הכספיים המאוחדים. סעיף 68 לתקן הבינלאומי קובע כי הקטנה זו לא תיצור מוניטין שלילי ולא תגדיל סכום שהוכר קודם לכן כמוניטין שלילי כאמור. סעיף 68 לתקן זה קובע כי אם במועד צירוף העסקים נוצר מוניטין שלילי, יוכר נכס המסים הנדחים והכנסות מסים נדחים בדוח רווח והפסד ולא ישונה סכום המוניטין השלילי. אם במועד צירוף העסקים היה נוצר מוניטין שלילי עקב ההכרה בנכס מסים נדחים, יוקטן הערך בספרים של המוניטין עד לאיפוסו (עודף נכס המסים הנדחים על המוניטין יוכר כהכנסות מסים נדחים בדוח רווח והפסד).
18. כמו כן, הדוגמא לאחר סעיף 68 בתקן הבינלאומי הותאמה על מנת להדגים את הטיפול בהפחתת המוניטין.
19. סעיף 70 אינו קיים בתקן הבינלאומי. סעיף 70 לתקן זה קובע כי הישות תסווג נכסי מסים נדחים (התחייבויות מסים נדחים) כנכסים (התחייבויות) שוטפים או שאינם שוטפים בהתאם לסיווג הנכס או ההתחייבות בגינם נוצרו נכסי (התחייבויות) המסים הנדחים. אם נכס המסים הנדחים נוצר בגין הפסדים לצורכי מס והטבות מס שטרם נוצלו, יסווג נכס המסים הנדחים כנכס שוטף או שאינו שוטף בהתאם למועד הצפוי לניצול ההפסדים לצורכי מס והטבות המס שטרם נוצלו. בעקבות כך תוקן סעיף 74 כך שניתן לקזז רק נכסי מסים נדחים לזמן קצר כנגד התחייבויות מסים נדחים לזמן קצר וכן נכסי מסים נדחים לזמן ארוך כנגד התחייבויות מסים נדחים לזמן ארוך ותוקנה דוגמא 3 בנספח ב'.
20. סעיף 77 לתקן הבינלאומי קובע כי הוצאות מסים (הכנסות מסים) המתייחסות לרווח או הפסד מפעולות רגילות יוצגו בגוף דוח רווח והפסד. סעיף 77 לתקן זה קובע כי הוצאות מסים (הכנסות מסים) המתייחסות לרווח או הפסד מפעולות רגילות יוצגו בגוף דוח רווח והפסד בסעיף הוצאות מסים. הוצאות (הכנסות) מסים המתייחסות לרווח (הפסד), המוצג לאחר הרווח (הפסד) מפעולות רגילות לאחר מס (כגון, חלק החברה ברווחי חברה מוחזקת, תוצאות פעילות מופסקת והשפעה מצטברת של שינוי שיטה חשבונאית) יוצגו בניכוי מאותם סעיפים.

21. לתקן זה נוסף סעיף 80(ט), הקובע כי הוצאות מסים יכולות לכלול הוצאות מסים הנובעות מהפחתה של מקדמות בשל הוצאות עודפות ששולמו (מאחר וניצולם בעתיד אינו צפוי, כאמור בסעיף 56) או הכנסות מסים הנובעות מביטול הפחתה שנרשמה בעבר או מניצול בפועל של המקדמות בשל הוצאות עודפות.
22. לסעיף 81(ה) לתקן הבינלאומי נוספה דרישה לגילוי הסכום הכולל של המסים המתייחסים להפרשים זמניים הניתנים לניכוי, הפסדים לצורכי מס והטבות מס שטרם נוצלו וכן סכום המסים המתייחסים להפרשים אלו שלא הוכר עקב אי קיומם של התנאים להכרה בנכס מסים נדחים ויתרת הסכום אשר הוכרה. כמו כן, דרישת הגילוי בסעיף 81(ה) לתקן הבינלאומי תחול רק במקרה בו מלוא הסכום של המסים המתייחסים להפרשים זמניים אלה לא הוכר.
23. לסעיף 81(ו) לתקן הבינלאומי נוספה דרישה לגילוי הסיבות לאי הכרה בהתחייבות מסים נדחים בגין סכום זה.
24. סעיף 81(ח) לתקן הבינלאומי הושמט מתקן זה. סעיף 81(ח) לתקן זה דורש גילוי לשנת המס האחרונה שבגינה קיבלו הישות וחברות הבת שלו שומות מס סופיות.
25. סעיף 81(ט) בתקן הבינלאומי הועבר לסעיף 82א לתקן זה.
26. לתקן זה נוסף סעיף 81(י) הדורש גילוי להשפעה של השינוי בשיעור המס על נכסי מסים שוטפים ונדחים והתחייבויות מסים שוטפים ונדחים, אם חל שינוי בשיעור המס לאחר תאריך המאזן ולפני התאריך בו אושרו הדוחות הכספיים לפרסום.
27. לתקן זה נוסף סעיף 81(יא) הדורש גילוי לסכום התחייבות מסים נדחים בגין הפרשים זמניים המתייחסים לקרקע, שנוצרו בצירופי עסקים, אשר לא הוכרה בהתאם לסעיף 90.
28. סעיף 87 לתקן הבינלאומי קובע כי ייתכנו מקרים בהם חלק מתוצאות המס הפוטנציאליות ניתנות לקביעה וחלק אינן ניתנות לקביעה. סעיף 87 לתקן זה קובע כי אם לא ניתן לקבוע באופן מעשי את תוצאות המס הפוטנציאליות יינתן גילוי לעובדה זו.
29. המונח "סניפים" בסעיפים 15, 18(ה), 38, 39, 40, 44, 45, 87 לתקן הבינלאומי ובסעיפים 15 ו-16 חלק א' לנספח א', סעיף 12 חלק ב' לנספח א' הושמט מתקן זה.

30. לתקן זה נוספו סעיפים 104-89 הקובעים הוראות מעבר, תחילה ושינויים בתקני חשבונאות אחרים.
31. לתקן זה נוספו הערות שוליים 3, 4, 5, 6, 7, 8 ו-9 שאינן קיימות בתקן הבינלאומי.²
32. סעיף 11 לחלק ב' בנספח א' בוטל בתקן הבינלאומי על ידי תקן דיווח פיננסי בינלאומי מספר 3, צירופי עסקים. סעיף 11 לחלק ב' בנספח א' לתקן זה קובע כי מוניטין שלילי מוצג כהכנסה נדחית במאזן וההכנסה לא תילקח בחשבון בקביעת ההכנסה החייבת. (הערה: סעיף 24 לתקן אוסר את זקיפתו של נכס המסים הנדחים הנובע).
33. דוגמא 3 לנספח ב' בתקן הבינלאומי תוקנה בתקן זה, על מנת שלא לכלול בדוגמא הערכה מחדש של הבניין ועל מנת שלא יקוזז נכס מסים נדחים לזמן ארוך כנגד התחייבות מסים נדחים לזמן קצר.
34. לדוגמא 4 בנספח ב' נוספה הערת שוליים המציינת כי הטיפול החשבונאי במכשיר הפיננסי המורכב אינו בהתאם לגילוי דעת 53, התחייבויות ניתנות להמרה.³
35. לתקן זה נוסף נספח ג', המתאר את הטיפול החשבונאי במסים על ההכנסה בגין השקעה בחברה נשלטת זרה בעקבות תיקון מספר 132 לפקודת מס הכנסה. כמו כן, לסעיף 7 לתקן הבינלאומי נוסף בתקן זה, סעיף קטן ו' המציג דוגמא נוספת לבסיס המס של השקעה בחברה מושקעת, המוצגת לפי העלות.
36. התייחסות לתקני חשבונאות בינלאומיים:
- א. המונח "תקני חשבונאות בינלאומיים" בסעיף 62 לתקן הבינלאומי, הוחלף במונח "תקני חשבונאות אחרים" או "תקני חשבונאות".
- ב. הפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 8, מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, בסעיף 62(ב) לתקן הבינלאומי, הפניות לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 16, נכסי דלא נייד, מוצבה וציוד, בסעיפים 20, 62(א) לתקן הבינלאומי ובסעיף 11 חלק א' לנספח א' לתקן

² תוקן ע"י סעיף 112(ג) לתקן חשבונאות (ת"ח) מס' 22 בתחילה מ-2006.1.1.
³ בוטל ע"י סעיף 112(ד) לתקן חשבונאות (ת"ח) מס' 22 בתחילה מ-2006.1.1.

הבינלאומי, הפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 19, הטבות לעובדים, בסעיף 55 לתקן הבינלאומי, הפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 37, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים בסעיף 88 לתקן הבינלאומי, הפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 38, נכסים לא מוחשיים בסעיף 20 לתקן הבינלאומי, הפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 39, מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה בסעיף 20 לתקן הבינלאומי והפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 40, נדל"ן להשקעה בסעיף 20 לתקן הבינלאומי, הושמטו מתקן זה.

ג. הפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 18, הכנסה, בסעיף 59(א) לתקן הבינלאומי והפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 38, נכסים לא מוחשיים בסעיף 59(ב) הוחלפו בהפניות לכללי חשבונאות מקובלים.

ד. הפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 20, הטיפול החשבונאי במענקי ממשלה והגילוי בגין סיוע ממשלתי, בסעיף 4 לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לגילוי דעת 35, מענק השקעה.

ה. הפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 21, השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ, בסעיפים 43, 62(ג) ו-78 לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות מספר 13, השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ.

ו. הפניה לתקן דיווח פיננסי בינלאומי מספר 3, צירופי עסקים, בסעיף 66 לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לתקן זה. הפניה לתקן דיווח פיננסי בינלאומי מספר 3, צירופי עסקים בסעיף 68 לתקן הבינלאומי הושמטה מתקן זה.

ז. הפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 10, אירועים לאחר תאריך המאזן, בסעיף 88 לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות מספר 7, אירועים לאחר תאריך המאזן.

ח. הפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 29, דיווח כספי במשק היפר אינפלציוני, בסעיף 18 חלק א' לנספח א' לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לכללי חשבונאות מקובלים.

ט. כב

י. כג

כב סעיף ט' הוסף ע"י סעיף 112(ה) לתקן חשבונאות (ת"ח) מס' 22 בתחילה
מ-1.1.2006.

כג סעיף י' הוסף ע"י סעיף 5 בנספח ג' לתקן חשבונאות (ת"ח) מס' 24 בתחילה
מ-1.1.2006.

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

משתתפים קבועים

רו"ח יהודה אלגריסי
רו"ח דוד גולדברג
רו"ח רפי האפט
רו"ח צחי חבושה
רו"ח אדיר ענבר
רו"ח מוטי פרידמן
רו"ח יזהר קנה

צוות מקצועי אד-הוק

רו"ח ערן צ'רנינסקי - יו"ר
רו"ח חיים אסיאג
רו"ח רוני אריאב
רו"ח אלי גילבאי
רו"ח אבי זיגלמן
רו"ח מאיר זריהן
רו"ח רונן מנשס
רו"ח משה פרץ
רו"ח מיה שרגא
רו"ח שרון מימון צדיק

חברי הוועדה

רו"ח דב ספיר - יו"ר הוועדה

רו"ח חיים אסיאג
רו"ח יגאל גוזמן
פרופסור דן גלאי
פרופסור אריה גנס, רו"ח
רו"ח אבי זיגלמן
רו"ח דליה לב

צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון צדיק
רו"ח חיה פרשר
גב' דיקלה כהן

יועץ מקצועי לוועדה

רו"ח רונן מנשס

המועצה של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

מר משה טרי, יו"ר רשות ני"ע - סגן יו"ר המועצה
רו"ח עופר מנירב, נשיא לשכת רו"ח - סגן יו"ר המועצה
פרופסור יאיר אורגלר, יו"ר דירקטוריון הבורסה
מר אייל בן שלוש, המפקח על שוק ההון
רו"ח דניאל דורון, לשכת התיאום של הארגונים הכלכליים
רו"ח אלכס הילמן, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
פרופסור צבי טלמון (רו"ח), נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
עו"ד טלי ירון-אלדר, נציבת מס הכנסה
מר רון לובש

מר עמוס מר חיים, נציג איגוד החברות הציבוריות הרשומות בבורסה
ד"ר אייל סולגניק, רו"ח - מנהל מחלקת תאגידיים - רשות ניירות ערך
עו"ד (רו"ח) מיכל עבאדי-בויאנג'ו, סמנכ"ל משרד הבריאות
רו"ח יצחק רוטמן, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
רו"ח יוסי שחק, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
רו"ח ישראל שטראוס, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
מר מוטי שפיגל, סגן המפקח על הבנקים

